



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Precios de transferencia en la República Argentina en un contexto de economías globalizadas

Checchin, Diana

2000

Cita APA: Checchin, D. (2000). Precios de transferencia en la República Argentina en un contexto de economías globalizadas.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0053

PRECIOS DE TRANSFERENCIA en la

CD 1502/0268

REPUBLICA ARGENTINA

EN UN CONTEXTO DE ECONOMIAS GLOBALIZADAS

top. N. 2238, O. 310
CD 2
Trab. Posgr.

CATALOGADO

CRA. DIANA CHECCHIN
REGISTRO 5896

PROFESOR DICTAMINANTE :
DR. HUGO GONZALEZ CANO

Buenos Aires, diciembre 24 de 1999.

8000

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

PARTE I. ASPECTOS TEORICOS.

1. Introducción	1
2. Precios de Transferencias. Concepto.	3
2.1. Definición.	3
2.2. Distinción entre el concepto: Subfacturación en los Precios de Transferencia y el Dumping.	6
2.3. Alianzas que favorecen a Empresas Multinacionales para la fijación de Precios.	6
2.4. Regulaciones aplicadas a los Precios de Transferencias.	9
2.5. Mecanismo y efectos de los Precios de Transferencias.	9
3. Estudio del Principio del Arm's Length. Aplicación de los factores de comparabilidad.	12
3.1. Análisis de dicho principio y sus factores de comparabilidad desde la perspectiva de la O.C.D.E.	12
3.1.1. Obtención de información, documentación, inspección de varios ejercicios.	13
3.1.2. Enunciación de los factores de comparabilidad.	14
3.1.3. Uso de Valuaciones Aduaneras.	15
3.1.4. Análisis de dicho principio para los Bienes Intangibles.	16
3.1.4.1. Propósitos de comparabilidad desde la perspectiva del Transferente y Transferido.	16
3.1.4.2.. Identificación de los arreglos efectuados para la transferencia de la propiedad intangibles.	17
3.1.4.3. Consideraciones en el cálculo de un precio arm's length.	19
3.1.4.4. Precio arm's length para casos en que la valuación sea altamente incierta al tiempo de la transacción.	21
3.2. Análisis de dicho principio desde la normativa del I.R.S.	23
3.2.1. Definición de organización, comercio o negocio y control	24
3.2.2. Aplicación de la Regla del Mejor Método	25
3.2.3. Parámetros o valores arm's length	25
3.2.4. Factores que determinan la comparabilidad.	26
3.2.4.1. Especiales circunstancias.	31
3.2.5. Implementación del uso de un rango arm's length	34
3.2.6. Atribuciones del I.R.S.	34
3.3. Conclusiones de las diferencias entre ambos organismos.	36
4. Comparación de las normas sobre vinculación económica de la O.M.C. (aspectos aduaneros) y las normas de Precios de Transferencia de la O.C.D.E.	36
5. Análisis de los distintos métodos aceptados por los países integrantes de la OCDE. Ajustes. Diferencias con la normativa del IRS.	39
5.1. Métodos aceptados por la O.C.D.E.	39
5.1.1. Métodos Tradicionales.	39
5.1.1.1. Método del Precio Comparable no Controlado (CUP).	40
5.1.1.2. Método del Precio de Reventa.	41

5.1.1.3.	Método del Costo más Margen	41
5.1.1.4.	Otros métodos.	41
5.1.1.5.	Métodos de las Utilidades de las Operaciones.	41
5.1.1.6.	Método de División de Utilidades.	41
5.1.1.7.	Método del Margen Neto de Beneficios (T.N.M.M.)	43
5.1.1.8.	Método del Prorrateo Global.	44
5.2.	Métodos aceptados por el I.R.S.	45
5.2.1.	Métodos para determinar los beneficios impositivos en conexión a la transferencia de la Propiedad Tangible.	45
5.2.1.1.	Método del Precio Comparable no Controlado (CUP)	45
5.2.1.1.1.	Ventas del mismo producto comparable.	46
5.2.1.1.2.	Efecto de la marca comercial.	46
5.2.1.1.3.	Diferencias menores de producto.	46
5.2.1.1.4.	Efecto de las diferencias geográficas.	46
5.2.1.2.	Precio de Reventa.	46
5.2.1.2.1.	Determinación de un precio arm's length. Apropiado margen de reventa y su factor de comparabilidad.	47
5.2.1.2.2.	Comparación con un agente de ventas.	49
5.2.1.3.	Método Costo Adicionado.	50
5.2.1.3.1.	Agente de Compras.	52
5.2.1.3.2.	Consistencia en la Contabilidad.	52
5.2.1.4.	Método de las Ganancias Comparables (CPM).	54
5.2.1.4.1.	Determinación de un resultado arm's length por el uso del COP.	54
5.2.1.5.	Método de División de Beneficios.	57
5.2.1.5.1.	Método de División de Beneficios Comparables.	58
5.2.1.5.2.	Método de División Residual de Beneficios.	60
5.2.1.6.	Métodos no especificados.	63
5.2.2.	Métodos para determinar el beneficio impositivo en conexión con la transferencia de la Propiedad Intangible.	64
5.2.2.1.	Método de transacción no controlada (CUT)	65
5.2.2.1.1.	Comparabilidad y confiabilidad.	65
5.2.2.1.2.	Propiedad Intangible comparable.	66
5.2.2.1.3.	Circunstancias comparables.	66
5.2.2.1.4.	Datos y suposiciones.	67
5.2.2.2.	Métodos no específicos.	67
5.2.2.3.	Reglas especiales para la transferencia de la Propiedad Intangible.	68
5.2.2.4.	Propiedad del Intangible.	72
5.2.3.	Cuestiones específicas: Anticipos y préstamos.	73
5.3.	Discrepancias en cuanto a los métodos aceptados por O.C.D.E e I.R.S.	74
5.4.	Precios de Transferencias en conexión con las Valuaciones Aduaneras.	76
6.	Conexión de los Precios de Transferencia con el Comercio Electrónico y Comercio Exterior	77
6.1.	Clasificación del Comercio Electrónico.	77
6.2.	Clasificación de los Bienes Intangibles según la O.M.P.I. y O.M.C.	78
6.3.	Medidas dentro de la O.M.C. para evitar el tráfico de mercaderías piratas o falsificadas.	80
6.4.	O.M.C.: Definición del Comercio de Servicios.	80
6.5.	Clasificación de Bienes Intangibles para la O.C.D.E.	81

6.5.1.	Clasificación de Bienes Intangibles de Comercialización.	81
6.5.1.1.	Tratamiento de las marcas y patentes para el Análisis Funcional.	82
6.5.1.2.	Diferencias entre Intangibles ligados al Comercio y Marketing.	83
6.5.1.3.	Distribuidores. Diversas situaciones.	85
6.5.1.4.	Imputación de ingresos provenientes de las actividades de Marketing.	86
6.5.1.5.	Nombres comerciales.	86
6.5.2.	Clasificación de los bienes intangibles de industria.	87
6.5.2.1.	Patentes de Invención.	87
6.5.2.2.	Know How.	87
6.5.2.3.	Transferencia de Tecnología.	88
6.5.2.4.	Prestación de Servicios Técnicos.	88
7.	Vinculación de los Precios de Transferencias entre Empresas Asociadas y los Paraísos Fiscales	90
7.1.	Introducción.	90
7.2.	Definición de Paraísos Fiscales.	91
7.3.	Estructuras jurídicas utilizadas.	93
7.3.1.	Sociedad base.	94
7.3.2.	Compañías holdings.	94
7.3.3.	Sociedades de Comercialización (Trading Companies).	95
7.4.	Manipulación de los Precios de Transferencia.	95
7.5.	Prácticas de subcapitalización.	95
	 PARTE II. ANALISIS DE LA LEGISLACION ARGENTINA Y LEGISLACION COMPARADA DE ALGUNOS PAISES.	 97
1.	REPUBLICA ARGENTINA :Análisis de los métodos implementados sobre Precios de Transferencia.	97
1.1.	Introducción	97
1.2.	Descripción de la normativa vigente.	98
1.3.	Alcance de la norma.	100
1.3.1.	Requisitos para sucursales y filiales	102
1.4.	Definición del concepto de Vinculación Económica.	103
1.5.	Criterios de comparabilidad.	108
1.5.1.	Eliminación de diferencias entre operaciones no comparables.	110
1.6.	Documentación.	111
1.7.	Carga de la prueba.	113
1.8.	Aplicación de los métodos.	114
1.8.1.	Métodos a aplicar.	114
1.9.	Valuaciones Aduaneras	115
1.9.1.	Marco Legal Interno.	115
1.9.2.	Normativa Internacional: Aplicación de los Principios de valoración según artículo VII° del G.A.T.T.	115
1.9.2.1.	Métodos o criterios de valoración, ajustes según lo normado en artículos 8° y 15° del Acuerdo del artículo VII° del G.A.T.T.	117
1.9.2.2.	Valor de Transacción.	117

1.9.2.3.	El valor de transacción de mercadería idéntica.	121
1.9.2.4.	El valor de transacción de mercadería similar.	122
1.9.2.5.	Método deductivo del artículo 5°.	122
1.9.2.5.1.	Mercancías que no han sufrido transformación después de su importación.	123
1.9.2.6.	Método Superdeductivo de valoración del artículo 5° apartado 2°	124
1.9.2.7.	Método del Valor Reconstruido del artículo 6° .	124
1.9.2.8.	Método del Ultimo Recurso del artículo 7° .	126
1.9.2.9.	Métodos Prohibidos.	126
1.9.3.	Conclusiones sobre métodos de valuación aduanera y de precios de transferencias.	127
1.9.4.	Tratamiento de los Servicios y de la Propiedad Intelectual dentro del Código Aduanero	128
1.9.5.	Implementación del Sistema de Preembarque.	130
1.9.6.	Presunciones de evasión en Comercio Exterior.	133
1.9.7.	Jurisprudencia argentina.	136
1.9.8.	Comentarios de la nueva reforma tributaria.	139
2.	BRASIL	144
2.1.	Factores de comparabilidad. Aplicación del principio arm's length	144
2.2.	Tratamiento de la vinculación económica : definición de persona vinculada.	144
2.3.	Aplicación de los métodos.	146
2.3.1.	Operaciones de Importación.	148
2.3.2.	Operaciones de Exportación.	150
2.4.	Comentarios adicionales.	151
2.4.1.	Pagos no contemplados en la norma actual: regalías, asistencia técnica.	152
2.4.2.	Aplicación de los métodos de precios de transferencias en transacciones con países que firmaron Convenios para evitar la doble imposición.	152
2.4.3.	Formación de costos en exportaciones al exterior	153
2.4.4.	Inconvenientes hallados en la industria farmacéutica y otras en formación de costos durante el proceso productivo.	154
2.4.5.	Importación de Activos fijos. Método a aplicar.	155
2.4.6.	Definición de producto.	155
2.4.7.	Pasos para aplicar los métodos correctamente.	157
2.4.8.	Aceptación del uso de las Valuaciones Aduanera.	158
2.5.	Aceptación de APA'S, carga de la prueba, documentación.	158
3.	MEXICO	158
3.1.	Aplicación del principio arm's length. Factores de comparabilidad	158
3.2.	Vinculación económica	159
3.2.1.	Presunciones de vinculación en operaciones con partes residentes en paraísos fiscales	160
3.3.	Métodos a aplicar	160
3.4.	Precios de Transferencia para propósitos aduaneros.	162
3.4.1.	Información aduanera.	167
3.4.2.	Conclusión.	168
3.5.	Consideraciones administrativas : APA'S.	168
3.5.1.	Multas.	169

3.5.2.	Auditorías.	171
3.5.3.	Documentación requerida.	172
4.	CHILE	173
4.1.	Aplicación del principio arm's length. Análisis de comparabilidad	174
4.1.1.	Precios de Bienes y Servicios entre Casa matriz y agencia..	174
4.1.2.	Aceptación tributaria del gasto por pagos de licencias, marcas y asesoramiento.	176
4.1.3.	Rentas de Comercio Exterior.	176
4.2.	Vinculación económica.	177
4.3.	Métodos a aplicar	178
4.4.	Tributos aduaneros	178
4.5.	Cuestiones administrativas : APA'S. Puerto Seguro	178
5.	ESPAÑA	178
5.1.	Principio arm's length : factores de comparabilidad	178
5.2.	Vinculación económica	180
5.3.	Métodos a aplicar	182
5.4.	Valuaciones Aduaneras	183
5.5.	Cuestiones administrativas : implementación de los acuerdos previos llamados APA'S	184
6.	EE.UU.	186
6.1.	Introducción	186
6.2.	Comentarios de fallos.	188
Fallo 1:	Eli Lilly & Co. y Subsidiarias vs. Commisioner of Internal Revenue	188
Fallo 2:	Sundstrand Corporation vs. Commisioner	190
Fallo 3:	Bausch & Lomb	191
7.	UN CASO EN REINO UNIDO	195
Causa Hoffman La Roche vs. Parlamento Británico		195
 PARTE III. PLANTEO DE ALTERNATIVAS PARA LA RESOLUCION DE CONFLICTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.		 199
1.	Convenio de Arbitraje.	199
1.1.	Informe del Contenido del Convenio de Arbitraje para evitar la doble tributación.	199
1.1.1.	Principio a aplicar.	200
1.1.2.	Acuerdo Mutuo y Procedimiento de Arbitraje.	201
1.1.3.	Autoridad competente.	203
1.1.4.	Formulación de la opinión de la Comisión Asesora.	203
1.1.5.	Eliminación de la doble imposición de los beneficios.	204
1.1.6.	Provisiones finales.	204
2.	Puertos Seguros.	204

3. A.P.A.'s	205
4. El modelo de Convenio de la O.C.D.E. : Artículo 25: "Procedimiento Amistoso".	207
 PARTE IV. RESUMEN Y CONCLUSIONES.	 209
 BIBLIOGRAFIA.	 217
 ANEXO 1 - Cuadro Comparativo Métodos para operaciones de Bienes Tangibles.	 I
ANEXO 2 - Comparabilidad de criterios de Vinculación Económica.	II
ANEXO 3 - Resumen de Bienes Intangibles.	III
APENDICE 1 - Ejemplos de Bienes Intangibles.	V
APENDICE 2 - Formulario 662 - Declaración Jurada de Precios de Transferencia.	VII
APENDICE 3 - Comparación Ley 25.063 y 25.239	VIII
APENDICE 4 - Una Auditoría de Precios de Transferencia según el I.R.S.	XV
APENDICE 5 - Creación de una Base de Datos para Valoración y Comparación de Precios.	XXXI
APENDICE 6 - Formulario de Despacho de Importación -	XV

PARTE I. ASPECTOS CONCEPTUALES

1. Introducción

El estudio de los precios de transferencia - o, también llamados, fijación de precios de transferencia - trata sobre la valoración económica de las transacciones comerciales entre empresas vinculadas. El análisis de dicho mecanismo constituye el objeto del presente trabajo relacionado con el Comercio Internacional.

La Organización Mundial del Comercio, (O.M.C.)¹, creada mediante la firma del Acta final en una reunión celebrada en Marrakech (Marruecos) en abril de 1994 y sucesora del G.A.T.T., efectuó los avances más importantes en la liberalización del comercio internacional, mediante una serie de negociaciones comerciales multilaterales, o “rondas”, bajo los auspicios del G.A.T.T. La Ronda Uruguay fue la de mayor envergadura y en ella se efectúa la **interpretación del Artículo VIIº referido a la Valoración Aduanera**, que será el principal tema de análisis en este trabajo, porque contiene criterios de valoración, similares a los métodos autorizados por la ley del Impuesto a las Ganancias para constatar los Precios de Transferencia.

Dicha valoración aduanera parte de “el precio pagado o por pagar” por las mercaderías objeto de la importación o exportación, que debe ser pactado como si fuera entre partes independientes, aún cuando existiera algún tipo de vinculación de acuerdo a lo definido en los artículos 1º, 8º y 15º del Acuerdo precitado.

Se observará que al aplicar el Artículo VIIº de las normas del ex- G.A.T.T. se analizan los **criterios de valoración contenidos en la misma; los que resultan ser similares a los emitidos** por la Organización para la Cooperación y Desarrollo

¹ O.M.C. es la base jurídica e institucional del sistema multilateral de comercio. De ella dimanar las principales obligaciones contractuales que determinan la manera en que los gobiernos configuran y aplican las leyes y reglamentos comerciales nacionales. Y es también la plataforma en la que se desarrollan las relaciones comerciales entre los distintos países mediante un ejercicio colectivo de debate, negociación y enjuiciamiento. Al momento de su constitución, el 1º de enero de 1995, 76 gobiernos pasaron a ser Miembros de la O.M.C.. Actualmente tiene 128 potenciales miembros y su ámbito de aplicación supera al ex-G.A.T.T., que sólo se limitaba al comercio de mercancías, al momento se incorporó el comercio de bienes y servicios y el “comercio de ideas” o propiedad intelectual.

Económico, (O.C.D.E.)² para hallar el precio de las transacciones internacionales entre partes independientes.

De dicha comparación se desprende la similitud entre ambas normativas. Podría pensarse que es así, ya que al fin y al cabo, ambas normativas pretenden apreciar la verdadera dimensión de cada transacción, entre partes que no ejerzan un control y en un mercado abierto, lo cual nos dará pie para la discusión de nuestra hipótesis.

Por lo tanto, el estudio que me propongo va a estar orientado por la siguiente hipótesis:

“ Considerar la valuación aduanera como el verdadero valor de las transacciones de bienes tangibles entre empresas vinculadas”.

De ello se deriva que, ese valor también servirá como precio de transferencia en operaciones de comercio exterior.

Como se observará también, dicha valuación no siempre es utilizada como un medio de comparación para determinar la verdadera dimensión de la operación.

Y sin embargo, su utilización práctica sería aconsejable, tal como lo definieron distintos grupos de Expertos en temas tributarios.

El desarrollo de mi trabajo va a comenzar en la primer parte, analizando los aspectos teóricos relacionados con la hipótesis, tratando de vincular todas las áreas intervinientes para dilucidar el mecanismo de precios de transferencia.

Se observará que la denominación “mercaderías” definido en el artículo 10° del Código Aduanero, ha sido ampliada a “mercaderías y servicios”. Tal afirmación dispone dar tratamiento de “mercaderías” a las locaciones y prestaciones de servicios realizados desde el exterior, como así a los derechos de autor y de propiedad intelectual. De este modo, el concepto de bienes físicos o tangibles ha sido ensanchado a los efectos del control aduanero.

² Uno de sus objetivos es contribuir a la expansión del comercio mundial sobre la base de no discriminación y multilateral (O.C.D.E., Development Centre, pág. 6).

Mencionaré la vinculación con el comercio electrónico, modalidad comercial que actualmente se encuentra en pleno auge y que cambia la operatoria de las transacciones físicas de mercaderías, complementándolas con la vía electrónica.

Como último tema de esta primera parte, analizaré las triangulaciones societarias que efectúan las empresas multinacionales con la ubicación de una filial en un país de baja tributación o los bien llamados “paraísos fiscales”, con el objetivo de maximizar sus beneficios.

En la segunda parte, evaluaré las normas vigentes en nuestro país, con el comentario de fallos y su comparación con otros países en cuanto a los métodos a aplicar, la aplicación del principio arm's length, los factores de comparabilidad y cuestiones administrativas.

En la tercera parte, concluiré con algunas soluciones vigentes para evitar la disputa entre administración tributaria y contribuyentes, como ser: mediante la implementación de los acuerdos previos de precios, llamados comúnmente “APA'S “ (*Advance Pricing Arrangement, Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia*) puertos seguros y el Sistema Amistoso contenido en el Convenio de la O.C.D.E..

Como final, efectuaré un resumen y conclusiones, acerca del arte de valorar los Precios de Transferencia.

2. Precios de Transferencias. Concepto.

2.1. Definición.

Una definición acertada es “el monto cobrado por un segmento de una organización, por un producto o un servicio, que aquél provee a otro segmento de la misma.”³.

³ ver Charles T. Horngreen y Gary Sundem. Introduction to management accounting. Novena edición. Prentice Hall International, pág.336.

En otras palabras, no se trata de precios entre empresas distintas. En la misma, se distingue que habla de beneficios ganados por distintas partes integrantes de una organización, siendo distinto el caso de la ganancia proveniente de empresas en su relación con terceras partes.

Es notorio el hecho que debe existir vinculación económica para la aplicación de Precios de Transferencia. Y que a través de ellos, lo que está en juego son las utilidades obtenidas por cada unidad empresaria que forma parte del conjunto.

El Informe de la OCDE de 1995,⁴ señala que:

“frecuentemente, las entidades o unidades de negocios de una misma organización multinacional negocian entre sí como si fueran partes independientes. Es por ello que el término Precio de Transferencia es usado a veces con un sentido peyorativo, al tratar de trasladar renta imponible de una jurisdicción con impuesto alto a otra con impuesto bajo”. También, la O.C.D.E sostiene que:

“La consideración de los problemas de Precios de Transferencia no debiera ser confundida con la consideración de problemas de fraude impositivo”, **si bien reconoce que ayuda a realizar un mejor planeamiento fiscal, que favorece la elusión impositiva.**

Sin embargo, algunos estudiosos del tema concluyen que debiera ser, más bien, un **concepto neutro.**

Cuando los precios de transferencia no reflejan los precios de mercado, las ganancias y pérdidas impositivas pueden resultar distorsionadas, por lo que, los países miembros de la O.C.D.E. consideran necesario efectuar un **ajuste** al mismo con el fin de hallar un valor igual al que podría esperarse de operaciones efectuadas entre partes independientes, en operaciones similares o comparables y en condiciones de mercado también similares o comparables. Continúa diciendo:

“Los Precios de Transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de

⁴ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. O.E.C.D. 1995. Estas guías son nombradas en esta primera parte del trabajo así como las Regulaciones del I.R.S. porque en ellas se basan.

beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria para permitir **maximizar el rendimiento de la inversión del grupo**".

La doctrina coincide con este último concepto, cuando sostienen que "Precio de Transferencia es la práctica de fijar el precio de bienes, servicios y préstamos que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades"⁵

Otro grupo de Expertos señaló: "**la necesidad de estudiar las relaciones entre la valoración en aduana y la fijación de Precios de Transferencia a efectos del impuesto sobre la renta**. Por ejemplo, en ocasiones se planteaban conflictos entre funcionarios de aduanas deseosos de maximizar el valor de las mercancías que entraban en el país y una administración fiscal interesada en minimizar el precio de transferencia al que se importaban esos productos."⁶

El tema de vincular valores aduaneros a los precios de transferencia merece realmente atención, ya que en el tráfico internacional de mercaderías, las aduanas efectúan el control, la verificación y la valoración de las mismas. Como el tema precios de transferencia es un **concepto de valor**, ya sea real, de mercado, o **presunto**, estimado por administraciones tributarias, es importante tener en cuenta que el valor de dicha mercadería en sede aduanera debiera ser igual tanto para fines aduaneros como tributarios porque conforma el costo de la misma y no puede ser aceptado un valor de imposición para un impuesto y otra base para el resto de los gravámenes cuando en sí, es una misma operación económica y, por sobre todo, al haber sido analizado por un Organismo estatal, debiera resultar útil para la agilización y simplificación de trámites administrativos.

⁵Otis Rodner, James. La Inversión Internacional en Países en Desarrollo. Ed. Arte. 1993. pág.265.

⁶ Del Informe del Comité Directivo a cargo de la preparación de la agenda para la séptima reunión del Grupo "Ad Hoc" de Expertos en Cooperación Internacional en cuestiones de tributación, perteneciente al ámbito de las Naciones Unidas, en su reunión en Nueva York de junio de 1995. El texto original del documento se publicó con la signatura ST/SG/AC.8/1995/L.8

2.2. Distinción del concepto Subfacturación en los Precios de Transferencia y del Dumping.

El manejo de la estructura de precios y costos en precios de transferencia da cabida a lo que se llama la **subfacturación aduanera**, que consiste en declarar ante las Aduanas un precio menor al que realmente se paga por los bienes que se introducen, pues el impuesto a la importación consiste en la aplicación de un porcentaje sobre ese valor. El *dumping* establece un precio inferior al precio interno en el país de exportación, (o sea el valor de **venta a nivel mayorista efectuado en su propio mercado interno**), pero **es real**. En la **subfacturación el valor manifestado es falso, y el precio real es superior al declarado a la aduana**. Como se sabe, el principal objetivo del dumping es la inserción del producto en las nuevas áreas geográficas para lo cual venden a un valor menor al de su propio costo entre otros. Esta acción se puede comparar a la que realmente sucede en ventas dentro de un mismo grupo económico, con otra finalidad, generalmente, la de efectuar **planeamiento fiscal** con el objetivo de maximizar los beneficios del grupo. Habrá que tener presente que, para evitar conflictos con la Administración Tributaria, las empresas multinacionales deben fijar un valor a la transferencia de sus mercaderías, servicios, etc., como si fueran efectuadas entre partes independientes. También, ese mismo parámetro servirá en la investigación del **valor normal**⁷ en el caso de una investigación de dumping que, también estudia el tema de la vinculación económica entre las partes y la formación de los costos de producción.

2.3. Alianzas que favorecen a empresas multinacionales para la fijación de Precios de Transferencias.

⁷ El Decreto 2121/94 denomina valor normal al precio pagado, o a pagar, por un producto similar al importado, cuando éste es vendido en el mercado interno del país de origen o de exportación, en el curso de de operaciones comerciales normales. Considera que una venta fue hecha en condiciones comerciales normales cuando el precio no esté afectado por la existencia de relaciones societarias, entre las empresas vendedora y compradora, que permitan presuponer la **existencia de un precio de transferencia** que pueda ser distinto del establecido en una operación entre partes independientes. Cuando se trate de ventas realizadas a precios que no estén debajo de los costos de producción, variables y fijos, durante períodos mayores a seis meses, de modo que se puedan recuperar todos los costos dentro de un plazo razonable.

El Señor Vito Tanzi hace referencia a los beneficios de la globalización económica, puesto que brinda la mayor eficiencia en la asignación de recursos y el mayor bienestar de los consumidores. Esto se debe a la reducción progresiva de barreras al comercio internacional y a los flujos financieros que promueven una especialización de los sistemas productivos nacionales en función de su ventaja comparativa y dirige el ahorro hacia los países y sectores que ofrecen mejores oportunidades de inversión. Así se intensifica la competencia mundial tendiendo a reducir los precios al consumidor y a elevar la calidad y la variedad de bienes y servicios que se ofrecen.⁸

Dicha especialización promueve el crecimiento y la expansión de una empresa a diferentes regiones del mundo. Las empresas formarán **alianzas, asociaciones y diversas clases de vínculos con organizaciones localizadas en otros países**. Un ejemplo de ello, es el de las licitaciones internacionales para la provisión de servicios públicos, como ocurrió en nuestro país, para los rubros de telefonía, energía, agua corriente. Grupos internacionales efectuaron diversos tipos de asociaciones con el objeto de presentarse a las mismas. Por lo tanto, se puede afirmar que, el crecimiento y la expansión se basarán en **estructuras cuyo fundamento es económico**, sin que medien relaciones de índole jurídica o política y, dependerá de asociaciones de todo tipo, antes que de la posesión directa, y del comando y control. Por eso, será la necesidad de operar, paralelamente, en una economía globalizada y una política fragmentada. *En definitiva, una asociación, una alianza, un joint-venture u otros entes carentes de personalidad jurídica son relaciones que permiten separar los aspectos legales y políticos de la realidad económica.*

Por otro lado, hay grupos multinacionales que producen limitaciones a la libre competencia, comúnmente, llamada **abuso de posición dominante con la implicancia de imposición de sobrepuestos**.

Por ello, en la Comunidad Europea se estableció una normativa penando esta conducta.

“La posibilidad de los consorcios multinacionales de **repartir más o menos arbitrariamente costos y beneficios** dentro de la economía mundial, demuestra

⁸ Revista Afip N°18, página 1.”La tributación en un contexto de Globalización económica”, por Teresa Ter-

claramente los límites para el control de los precios y de los carteles. Podría afirmarse que los medios de lucha en el mercado que son restrictivos de la competencia, en especial la discriminación de precios y en las rebajas, expresan una estrategia preferente de las empresas multinacionales, que en numerosos o en la mayoría de los Estados operan a través de una dirección centralizada.”⁹ En este último caso, si bien el fin no es tributario, su efecto produce no sólo consecuencias impositivas,- quizás, a favor - pero, a un **costo elevado a la población, ya que son formadores de precios.**

A modo de ilustración comentaré el caso de la firma **United Brands**, en que la Comisión impuso a finales de 1975 una multa de 1 millón de ECU en vista que en los hechos, había facturado a sus clientes precios diferentes sin que se pudiera apreciar algún fundamento objetivo. United Brands poseía una cuota del 45% del mercado de los plátanos en la Comunidad Europea; no sólo facturó para sus clientes precios diferenciados, sino que les prohibió la venta posterior de los plátanos verdes suministrados por ella misma. Ya que los plátanos maduros prácticamente no son transportables, la “cláusula verde” significaba prácticamente una reducción de los compradores en una función de pura distribución que los excluiría, - de esta manera - , de operar como mayoristas así como de celebrar contratos con empresas que se habían especializado en dejar madurar los plátanos.¹⁰

En nuestro país, se penalizó a la empresa **YACIMIENTOS PETROLIFEROS FISCALES**¹¹ por abuso de posición dominante en cuanto discriminaba precios para el consumo interno superiores a los de exportación, y por tener cláusulas contractuales restrictivas en operaciones de exportación, o sea una conducta similar a la practicada por la firma United Brands.

Por lo expuesto, se deduce cómo las empresas transnacionales operan, ya sea a través de asociaciones o implementando unidades propias. Su relación con el poder político, - entiéndase por ello, en este caso- con las administraciones tributarias. Estas tienen la pretensión de querer recibir las rentas de operaciones producidas en cada país. Aun cuando las mismas sean efectuadas en forma “virtual”, favorecidas hoy en día, con el uso

Minassian quien menciona al Sr. Vito Tanzi.

⁹ Tiedemann, Klaus. Lecciones de Derecho Penal Económico. Editorial PPU, S.A. Edición 1993, pág.68.

¹⁰ Tiedmann, Klaus. op.cit. ref.6, pág.69.

de Internet y del teléfono, que facilitan el comercio electrónico internacional, libre - por el momento - de barreras aduaneras.

2.4. Regulaciones aplicadas a los Precios de Transferencias.

También es cierto que *las transacciones* realizadas en un ambiente de libre competencia tienen un fin individual más que colectivo y es en este sentido que los gobiernos estudian la posibilidad de *establecer regulaciones* que les permitan el equilibrio entre el beneficio individual y el bienestar de la sociedad globalmente considerada.

Dichas *regulaciones o criterios* están referidos a transacciones realizadas entre partes relacionadas, representadas por compañías filiales, subsidiarias o en todo caso, aquellas que sin mantener una vinculación jurídica directa, en el plano económico, mantienen estrechas vinculaciones.

Financieramente, ello es mensurable, a modo de ejemplo, a través de **parámetros** como son: los montos de ventas, de servicios, controles de capital, el control de los votos, etc., que veremos oportunamente.

2.5 Mecanismos y efectos de los Precios de Transferencias.

La **carga tributaria a la que están sujetas las sociedades** es el factor principal al momento de la determinación de los rendimientos de la inversión para la práctica denominada por la doctrina económica y tributaria internacional como **fijación de precios de transferencia**, en franco detrimento del fisco de un determinado país.

En el Informe de las Naciones Unidas¹² se observó la importancia de dicho tema.

“... la fijación de precios de transferencia es una cuestión de primordial importancia tanto para los países desarrollados como para los países en desarrollo, en relación con el régimen internacional adecuado de cada una de las empresas multinacionales y de sus complejas redes de filiales y sucursales”.

¹¹ Publicado en Boletín Oficial 25.3.1999 mediante resolución MEYOSP N° 189/99.

También hace hincapié en la importancia de establecer convenios de doble tributación por la manera en que pueden contribuir a través del **intercambio de información** (implementado en el artículo 26° de dicho Convenio) a encontrar soluciones adecuadas a los problemas conocidos de la fijación de precios de transferencia.”

A modo de ejemplo, detallaré el **mecanismo** de su funcionamiento:

Una empresa A que realice operaciones de ventas o prestación de servicios, cuyos beneficios sean gravados en el país donde opera, (país éste con un alto grado de tributación interna), fijará precios reducidos en las facturaciones de sus bienes y servicios a una empresa vinculada B, en forma tal que el rendimiento de la empresa A sea menor en su país y a su vez, la empresa B importadora de los bienes y servicios, teniendo un menor costo de adquisición de los mismos, presentará un rendimiento mucho mayor que si le hubiesen fijado precios en sus adquisiciones equivalentes a aquellos que se fijan a través del libre comportamiento de las variables del mercado. De esta manera, *este beneficio obtenido por la empresa B representa un sacrificio para la empresa A* con el fin de que sea gravado en el otro país, que lógicamente presentará un régimen tributario aplicable a los beneficios empresariales, mucho más favorable. Podrían presentarse casos en sentido contrario, en el que la empresa A con un menor grado de tributación interna en el país donde opera, sobrefactura sus exportaciones de bienes y servicios a una empresa B sujeta a un régimen de imposición menos favorable. En este caso, la empresa A tendría un mayor margen de beneficios gravables y la empresa B por su parte, al presentar un mayor costo de adquisición arrojará en teoría, una utilidad mucho menor. Es pues evidente el traslado de beneficios entre las empresas vinculadas. Así, *al medir el rendimiento global del grupo, se detecta una maximización del beneficio asociado a él, toda vez que la carga tributaria total se reduce por la aplicación de dicha práctica*. Este mecanismo desde el punto de vista de los países, como el nuestro, en donde operan las filiales, **se convierte en una verdadera práctica de elusión fiscal** para aquella jurisdicción en la que se sacrifica el rendimiento de una afiliada, subsidiaria o matriz, en beneficio del rendimiento global del grupo de empresas.

¹² En la publicación “Directrices para los acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo” de 1974, el Grupo de Expertos de Naciones Unidas.

Comentada la base del abuso corriente de la fijación de precios de transferencia, queda claro, que surge del hecho, que los miembros de un grupo de empresas asociadas pueden ponerse de acuerdo en la fijación de sus precios, cosa que no sería posible si las empresas no estuvieran relacionadas o si las empresas relacionadas respetaran los precios de plena competencia.

“Cabría enumerar como **aspectos de la tributación a la renta**, cuyas diferencias podrían motivar el uso de los precios de transferencia para dislocar encubiertamente beneficios, además del nivel de la tasa, **los criterios para determinar la base imponible** (deducciones, amortizaciones, compensación de pérdidas, etc.), la existencia de incentivos tributarios que conceden exenciones totales o parciales, el tratamiento otorgado a las ganancias de capital, los acuerdos para evitar la doble tributación de la renta que podrían permitir abusos en su utilización, y la efectividad de las administraciones tributarias.”¹³ Factores de naturaleza no tributaria, pueden ser las restricciones a la salida de divisas y los controles del tipo de cambio desfavorables sobre las remesas al o del exterior, con el debido traslado del beneficio generado por la inversión (**eliminación de riesgos**), **elusión de la carga fiscal por el traslado de beneficios a países con menor presión tributaria (mayor rendimiento financiero) entre otros.**

En todo caso, independientemente de las ventajas y desventajas que ello puede presuponer para el país de donde es trasladada la inversión en beneficio de otro y en un mercado internacional cada vez más proclive a la libre competencia, el control por parte de las administraciones tributarias debe estar expresamente establecido en el derecho positivo de cada país, en virtud del **principio de la reserva legal** aplicable en dicha materia. Aún cuando las desventajas se materializan básicamente en la reducción del producido tributario de un determinado país, si la fijación de precios de transferencia no es limitada por el establecimiento de normas legales, ello constituirá una *práctica normal de estrategia de planificación fiscal de la inversión*.

Sin embargo, dada las desventajas que para otras sociedades no multinacionales ello representa al no poder trasladar beneficios y tener que asumir en su totalidad la carga

¹³ Pita Claudino : I.E.F.P.A. Las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe y los Precios de Transferencia. VIII Encuentro Técnico Anual de Administradores Tributarios”.

tributaria, además que la utilización de precios de transferencias contribuye a diluir la aplicación de la legislación tributaria de un determinado país con el consecuente efecto de elusión fiscal, se tiende a establecer regulaciones expresas en aras de gravar los rendimientos imputables, bien sea a través del principio de la fuente o el principio de rentas mundiales, a una determinada jurisdicción.

Debiera ser un buen propósito tratar que tanto las empresas multinacionales y sus subsidiarias se ajusten al peso tributario en forma equitativa respecto de las empresas locales a través de la aplicación de un precio arm's length por parte de las respectivas administraciones tributarias, creando un justo y confiable sistema de reparto como ya se verá al explicar los métodos, con el fin de obtener bases imponibles reales.

3. Estudio del principio de ARM'S LENGTH. Origen. Aplicación de los factores de Comparabilidad.

Según Hamaekers,¹⁴ “el principio arm's length” tiene dos diferentes orígenes: en países europeos, es el principio subyacente para hacer *ajustes de renta de accionistas* que reciben beneficios extraordinarios de compañías que no han declarado tales beneficios como en el caso de los dividendos. El otro origen es el ámbito internacional, puesto de manifiesto durante la Primera Guerra Mundial, lo que motivó nuevas normas en el Reino Unido y en los Estados Unidos.

3.1.-Análisis del principio “Arm's Length” y de los factores de comparabilidad desde la perspectiva de la O.C.D.E.

Una formulación del **principio ARM'S LENGTH** se puede encontrar en el **artículo 9º del Modelo de Convenio Impositivo de la OCDE** y dice así:

“Cuando: a) una empresa de un estado participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro estado o b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un estado y de una empresa del otro estado y

¹⁴ Hamaekers, Hubert “Precios de transferencia: historia, estado actual de su evolución, perspectivas” Derecho Tributario, Tomo XVI, pág 151.

en uno y otro caso, las dos empresas 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 una de las empresas habría obtenido de no existir tales condiciones - y, que de hecho, no se han producido a causa de las mismas- pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Dicha enunciación también es base del Convenio de Arbitraje como ya lo veremos oportunamente.

Las guías de la O.C.D.E señalan, ..."resulta una dificultad práctica aplicar este principio, ya que las empresas asociadas pueden realizar transacciones que empresas independientes pudieran no querer hacerlas". Tales transacciones pueden no necesariamente ser motivadas por la evitación de impuestos, pero puede ocurrir, porque en transacciones comerciales con cada parte, los miembros de una empresa multinacional figuran en diferentes y favorables circunstancias comerciales que las que pudieran tener empresas independientes. Por ejemplo, una empresa independiente puede no desear vender un intangible (por ejemplo, los derechos para explotar los frutos de toda su futura investigación) por un precio fijo si la ganancia potencial del intangible no puede ser adecuadamente estimada y habiendo otras formas de explotar dicho intangible. Asimismo, una empresa independiente puede no querer arriesgar la venta total porque el precio podría no reflejar el potencial del intangible y luego, convertirse en sumamente rentable.”

Así, el propietario de un intangible puede dudar al aceptar un acuerdo de licencia con empresas independientes por temor a que el valor del mismo decaiga. En contraste, el propietario del intangible puede ser inducido a ofrecer términos a empresas asociadas que sean menos restrictivas, ya que el uso del intangible puede ser más cercanamente monitoreado. Así no hay riesgo para las ganancias del grupo como unidad. Una empresa independiente en tales circunstancias puede explotar el intangible por sí mismo o licenciarlo bajo **un acuerdo de ajustar los royalties**. Sin embargo, hay un riesgo: que el intangible no sea valuable como pareciera. Así, una empresa independiente tiene que hacer la elección entre vender el intangible y disminuir el riesgo y resguardar la ganancia, o explotar el intangible y tomar el riesgo que dicha ganancia podría variar de aquella que se esperaba obtener. Pocas veces, las empresas independientes toman transacciones del tipo a las que

hacen las empresas asociadas. Como consecuencia de ello, el principio arm's length es difícil de aplicar porque hay poca o ninguna evidencia directa de las condiciones pactadas por las empresas independientes”.

3.1.1. Obtención de información, documentación, inspección de varios ejercicios.

En ciertos casos, *el principio arm's length puede resultar una carga administrativa tanto para el contribuyente como para la administración tributaria* al evaluar números significativos y tipos de transacciones cruzadas internacionales. Aunque una empresa asociada por lo general establece las condiciones de la transacción al tiempo que se lleva a cabo, puede darse, que la empresa sea requerida para demostrar que esa transacción es consistente con el principio arm's length. La administración tributaria puede también en dicho proceso de verificación **solicitar la auditoría**, quizás unos años después que las mismas tuvieron lugar. Para ello debe juntar información sobre similares transacciones, las condiciones de mercado en las que tuvieron lugar, para las numerosas y variadas transacciones. Tal búsqueda generalmente se torna dificultosa con el paso del tiempo.

Ambos, contribuyente y administración tributaria, frecuentemente, tienen la dificultad en la obtención adecuada de información para poder aplicar dicho principio. Porque el mismo requiere de contribuyentes y administraciones que evalúen transacciones independientes y actividades empresariales, también de independientes y compararlas con las transacciones y actividades de empresas asociadas; esto puede demandar una cantidad de datos sustanciales. La información que es accesible puede ser incompleta y dificultosa de interpretar, o puede ser dificultosa de conseguirla por razones de ubicaciones geográficas. Además, puede no ser posible obtener información de empresas independientes por causas de confidencialidad. En otros casos, información sobre empresas independientes de las cuales pudieran tener relevancia simplemente no existe. Hay que recalcar que precios de transferencia no es una ciencia exacta y requiere del ejercicio del juicio de ambas partes.

3.1.2. Enunciación de los factores de comparabilidad.

Según la O.C.D.E., la comparabilidad se basa en cinco factores principales, a saber:

- a) características de la propiedad o servicios;
- b) Análisis funcional;
- c) Términos contractuales;
- d) Circunstancias económicas;
- e) Estrategias de negocios.

No entraré en el análisis de cada uno de ellos, ya que lo haré oportunamente al explicar la normativa americana, la que presenta ejemplos claros de los mismos.

3.1.3. Uso de las Valuaciones Aduaneras.

La O.C.D.E. con respecto a las mismas, dice:

“El principio arm’s length es aplicado ampliamente por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuido a mercaderías importadas por empresas asociadas y el valor de mercaderías similares importadas por empresas independientes.

Ambos funcionarios, impositivos y aduaneros, generalmente buscan determinar el valor de los productos al tiempo que ellos fueron transferidos o importados; para administraciones impositivas, el tiempo relevante es generalmente cuando el contrato de transferencia ha concluido. Así, dichas valuaciones aduaneras, pueden ser útiles a administraciones impositivas para evaluar el carácter arm’s length del precio de la transacción controlada. En particular, funcionarios aduaneros pueden tener documentación contemporánea respecto de la transacción que puede ser relevante para los propósitos de precios de transferencia, **especialmente porque es preparado por el contribuyente.**

Aunque funcionarios aduaneros e impositivos pueden tener un propósito similar en **examinar los valores reportados** de las transacciones controladas, los contribuyentes **pueden competir en los incentivos de establecer valores para aduana e impuestos.**

En general, y para propósitos aduaneros, un contribuyente que importa mercaderías está interesado en declarar un valor bajo para la transacción resultando más bajos los derechos aduaneros a pagar. Para propósitos impositivos, el contribuyente puede querer reportar un mayor precio pagado por la misma mercadería en orden de incrementar los costos deducibles. Cooperación entre administración aduanera e impositiva dentro de un país para evaluar precios de transferencia es común y esto ayudaría a reducir el número de casos donde valuaciones aduaneras son encontradas inaceptables para propósitos impositivos o viceversa.

Mayor cooperación en el área de intercambio de información pudiera ser particularmente útil, y no debe mostrar dificultad para conocerse en países que ya están integradas las administraciones para el respectivo ingreso de impuestos y derechos aduaneros. Países, que tienen administraciones separadas pueden desear considerar modificar las reglas a los efectos de implementar el **cruce de información**, de modo tal que la misma puede fluir fácilmente entre las diferentes administraciones”.

Cabe aclarar que en el caso argentino, ya se ha implementado la colaboración entre las dos entidades, tal como lo veremos en la parte segunda de este trabajo.

Quedó bien reflejada la importancia del uso de las valuaciones aduaneras para la O.C.D.E, uso que también comparto, debido a que las operaciones tienen una sola estructura de **costos verdadera**; hay que saber analizarla bien ya que ese es el verdadero comparable de la transacción en cuestión.

3.1.4. Análisis del Principio “Arm’s Length” para los bienes intangibles.

Actualmente, se incursiona en esta última clasificación **porque aporta diferencias en el valor final del bien a obtener.**

De acuerdo a la definición brindada por la OCDE en sus Directrices, el término intangible comprende entre otros, **los derechos de utilización de activos industriales**, tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos, así como la propiedad literaria y artística y los conocimientos de secretos (know-how), de

los cuales definiremos más adelante.

Como la tarea de analizar qué comprende a los bienes intangibles es difícil, a continuación expondré lo que las Guías de la O.C.D.E. dicen sobre ellos.

3.1.4.1. Distinción de los propósitos de comparabilidad desde la perspectiva tanto del transferente como del transferido.

Según O.C.D.E.:

“Para la *perspectiva del transferente*, este principio examina el precio que una empresa independiente pudiera esperar recibir por la transferencia del bien intangible.

De la *perspectiva del transferido*, el principio toma en cuenta si una empresa independiente comparable pagará tal precio, dependiendo del valor y utilidad que la propiedad intangible arrime a sus negocios; quien pagará los honorarios de licencia por el uso de los mismos, si el beneficio es razonablemente importante teniendo en consideración la disponibilidad de otras opciones realistas. Una vez obtenida la licencia (comprada o alquilada) tendrá que tomar la decisión de efectuar inversiones o de incurrir en gastos para su explotación. También se comparará con el proceder de una empresa independiente, la que pudiera querer pagar o no honorarios de licencia a un cierto monto considerando los beneficios futuros de la inversión adicional y de otros gastos posibles a ser incurridos.

Este análisis es importante para asegurar que una empresa asociada no sea requerida a pagar un monto por la compra o uso de la propiedad intangible que esté basada en el mayor uso productivo, como ser el del momento en que la propiedad dé más utilidad a la empresa asociada dadas las operaciones de negocios y otras circunstancias relevantes. En tal caso, la utilidad de la propiedad debiera ser tomada en cuenta para determinar la comparabilidad de la cual va a surgir el royalty a aplicar.”

Se comprende la importancia de tener en cuenta todos los hechos y circunstancias en la determinación de las transacciones comparables y en particular, los bienes intangibles, que son tan difíciles de mensurar.

3.1.4.2. Identificación de los arreglos efectuados para la transferencia de la propiedad

intangibles.

Continúan expresando las Guías: “Las condiciones pueden ser las de una venta del intangible, o un *royalty* a abonar sobre la base de un acuerdo de licencia por el derecho al uso o la concesión de uso a la sociedad que lleva a cabo las invenciones y desarrollos y su puesta a punto respecto de la propiedad intangible. Dicho **royalty** puede ser un pago recurrente basado en los ingresos del usuario, sus ventas, o en algunas raras circunstancias, utilidades. Cuando un *royalty* está **basado en la locación de licencias o ventas**, el porcentaje puede variar de acuerdo a los derechos de la misma. Hay que tener en cuenta las situaciones donde cambiaron ciertos hechos y circunstancias (por ejemplo, nuevos diseños, incrementos de publicidad del nombre comercial por el propietario) que pueden conducir a una revisión de las pautas de remuneración.

La *compensación* por el uso de la propiedad intangible puede ser incluida en el precio cargado para la venta de mercaderías. Cuando, por ejemplo: una empresa vende a otra productos sin terminar, y al mismo tiempo, ofrece su experiencia para los procesos de esos productos. Si pudiera ser asumido que el precio de *transferencia para dicha mercadería incluye un cargo de licencia* y consecuentemente, un pago adicional de *royalties* que pudieran ordinariamente tener que ser desaprobado por el país del comprador, dependerá mucho de las circunstancias de cada compra y pudiera no aparecer principio general alguno a aplicar, excepto que hubiera doble tributación para la provisión de tecnología.

El precio de transferencia puede ser un precio atado, por ejemplo, por las mercaderías y por la propiedad intangible, en el caso, dependiendo de los hechos y circunstancias, un pago adicional por *royalties* que puede no necesitar ser pagado por el comprador al ser suplido con experiencia técnica. Estos tipos de precios atados pueden necesitar ser calculados desagregadamente a los efectos de ponderar un *royalty arm's length* en países que los imponen con retención de impuestos en la fuente.

En algunos casos, la *propiedad intangible estará atada a un contrato* que incluye derechos a patentes, nombres comerciales, secretos comerciales y “know how”. Por

ejemplo, una empresa puede ceder una licencia respecto de toda la propiedad intelectual e industrial de su pertenencia. Las partes del paquete pueden necesitar ser consideradas separadamente para verificar el carácter arm's length de la transferencia. Es importante tomar en cuenta el valor de los servicios tales como asistencia técnica y entrenamiento a empleados que el desarrollador puede dar en conexión con la transferencia. Similarmente, se puede dar el caso de beneficios provistos por el licenciado al licenciatarario por improvisaciones de productos o procesos que pueden necesitar ser tomados en cuenta. Esos servicios deberían ser evaluados para aplicar el principio arm's length, tomando en cuenta las consideraciones especiales para servicios.

A continuación, haré la distinción del uso del contrato de "know how" y del contrato de servicios, ya que, debido a cómo sea encarado, distintos serán los efectos tributarios.

Un **contrato de know how** y un **contrato de servicio** pueden ser hechos con diferencias en un país particular de acuerdo a la legislación interna impositiva o de acuerdo a los tratados de tributación que están vigentes con otros países. Si es dable o no la retención de impuestos en la fuente hechas a no residentes puede *dependen en el modo en que el contrato se organice*. Si el pago es visto como un honorario por servicios, es frecuente no imponer en el país de origen a menos que la empresa lleve adelante los negocios en ese país a través de un establecimiento permanente situado en él y siempre que los honorarios sean atribuibles a dicho establecimiento permanente. De otro modo, *royalties pagados por el uso de la propiedad intangible son sujetos a retención de impuestos en algunos países*.

3.1.4.3. Consideraciones en el cálculo de un precio arm's length

Las guías comentan que los **factores que influyen en los beneficios** esperados de la propiedad intangible (posiblemente determinado a través de un **cálculo del valor presente neto**) comprenden: algunas limitaciones en las áreas geográficas en el cual los derechos pueden ser ejercidos; restricciones a la exportación de mercaderías producidas en virtud de algunos derechos transferidos; el carácter de exclusivo o no exclusivo de algunos derechos

transferidos; la inversión de capital (a construir nuevas plantas o comprar máquinas especiales), el inicio de gastos y el desarrollo del trabajo requerido en el mercado; la posibilidad de subalquilar, la red de distribución del licenciado y si el mismo tiene el derecho a participar en otros desarrollos de la propiedad por el licenciador.

Cuando la propiedad del intangible posee una **patente**, el análisis de comparabilidad debiera tomar en cuenta la naturaleza de la patente (producto o proceso) y el grado de duración alcanzados bajo las leyes de patente de los países relevantes, debiendo prever el surgimiento de nuevas patentes que pueden ser desarrolladas rápidamente en la base de las ya viejas; así que la protección efectiva de la propiedad intangible puede ser prolongada indefinidamente. No solamente es importante la duración de la protección legal, también lo es la duración del período en el cual las patentes mantienen su valor económico. Una nueva y distinta patente puede hacer que las existentes, rápidamente sean consideradas obsoletas y la nueva tendrá un precio más alto que otra designada a hacer un proceso ya gobernado por una patente existente. El proceso de producción por el cual la propiedad es usada incluye el valor que el mismo contribuye al producto final. Por ejemplo, donde una invención patentada cubra solamente un componente del artefacto, podría ser inapropiado calcular el royaltie para la invención por referencia al precio de venta por el producto completo. En tal caso, un royaltie basado en una proporción del precio de venta pudiera tomar en cuenta el valor relativo del componente respecto de los otros componentes del producto. También, es necesario un análisis de funciones ejecutadas (incluyendo activos y riesgos asumidos) para aquellas transacciones que incluyan propiedad intangible; los riesgos debieran incluir el producto y la disponibilidad del mismo en el medio ambiente, si se han incrementado en forma importante.

Los casos que **contengan propiedad intangible de alto valor**, puede ser difícil encontrar tanto una transacción independiente comparable como aplicar los métodos tradicionales de transacción y el método transaccional de margen neto; particularmente cuando ambas partes de la transacción posean propiedades intangibles o activos únicos que las distinguen de los potenciales competidores. En tales casos, la aplicación del método de división de beneficios puede ser aconsejable aunque puedan haber problemas prácticos en

su aplicación.

Para evaluar si las condiciones de una transacción que posee propiedad intangible refleja un acuerdo arm's length, se deben verificar el monto, la naturaleza y la incidencia de los costos incurridos en el desarrollo y mantenimiento de dicha propiedad intangible. También sirve para determinar la comparabilidad o el posible valor relativo de los aportes de cada parte, particularmente cuando **el método de división de beneficios** es usado ya que en el mismo, **no es necesario unir costo y precio**. En particular, el valor actual de mercado de una propiedad intangible no es frecuentemente mensurable en relación a los costos incurridos para desarrollarla y mantenerla. Una razón es que la propiedad del intangible, tal como patentes y know how, puede ser el resultado de un largo y costoso período de investigación y desarrollo. La actual medida de los presupuestos depende de la variedad de factores, incluyendo la política de competidores o potenciales competidores, la ganancia esperada de la actividad de investigación, y la tendencia de los beneficios; o consideraciones basadas en alguna relación a derechos, o a asesoramiento de la cesión de la actividad de búsqueda y desarrollo en el pasado como una base para el futuro nivel de gastos. Presupuestos en investigación y desarrollo pueden ser destinados para cubrir las ventas de productos aún cuando los mismos pueden no ser el resultado directo, objeto de la investigación, siendo quizás un resultado indirecto de las mismas. Otra razón es que la propiedad del intangible puede requerir calidad y control que puede beneficiar al rango de productos.

3.1.4.4. Determinación de un precio arm's length para los casos en que la valuación es altamente incierta al tiempo de la transacción.

Las guías de la O.C.D.E. responden que dicho precio debe ser armado y encontrado tanto por el contribuyente como por la administración tributaria, con referencia a las empresas independientes que pudieron haber actuado en circunstancias comparables y tomando en cuenta la incertidumbre de su valuación.

Dependiendo de los hechos y circunstancias, hay una **variedad de pasos** que las

empresas independientes pueden tomar para comparar con cierta incertidumbre las valuaciones del precio de una transacción. Una posibilidad es usar beneficios anticipados (tomando en cuenta todos los factores económicos relevantes) como un medio de establecer el precio de entrada de la transacción. Para su determinación, las empresas independientes pueden tomar en cuenta la previsión de la duración de los subsiguientes desarrollos. En algunos casos, pueden encontrar que las proyecciones de beneficios anticipados son suficientemente confiables como para fijar el precio de la transacción al inicio de las mismas, sin reservar el derecho de hacer futuros ajustes.

En otros casos, sólo proveen una proyección adecuada contra los riesgos de valuar la propiedad intangible por el alto grado de incertidumbre en valuar la propiedad intangible; pudiéndose adoptar acuerdos de tiempos cortos o *incluir cláusulas de ajustes de precios en los términos del acuerdo*, de modo de protegerse contra subsiguientes desarrollos que podrían no ser predecible. Por ejemplo, podría ser establecido un porcentaje del incremento del royalty a incrementarse en función de las ventas del licenciado.

También, empresas independientes pueden determinar soportar el riesgo de subsiguientes e **impredecibles desarrollos** con el entendimiento de que el mayor desarrollo predecible cambie las suposiciones fundamentales al cual el precio fue determinado y pudiera conducir a la renegociación de los acuerdos de precios, según lo pactado en los acuerdos mutuos de las partes. Por ejemplo, tal renegociación podría ser un *arm's length* si un porcentaje de royalty basado en ventas para drogas patentadas se tornara excesiva, debido a un desarrollo no esperado de una alternativa de tratamiento más barato. El excesivo royalty puede remover el incentivo del licenciado a fabricar la droga, en ese caso el acuerdo podría ser renegociado (aunque en la práctica hubieran sucedido todos los hechos y circunstancias ya pactadas.).

Cuando las administraciones tributarias evalúan el precio de una transacción independiente conteniendo propiedad intangible, cuando dicha valuación es incierta al inicio, deberían seguirse los acuerdos que pudieran haberse hecho en circunstancias comparables por empresas independientes. Así, si las empresas independientes hubieran fijado el precio sobre una proyección particular, el mismo acercamiento pudiera ser usado

por la administración, por ejemplo inquirir que las empresas asociadas hicieran proyecciones adecuadas, tomando en cuenta todos los desarrollos que fueron razonablemente predecibles, sin usarlos a posteriori.

Si las empresas independientes hubieran insistido en una **cláusula de ajuste de precios** en circunstancias comparables, la administración tributaria debiera permitir determinar el precio en base a tal cláusula. Similarmente, si las empresas independientes hubieran sido consideradas imprevisibles, subsiguientes desarrollos fundamentales habrán de conducir a la renegociación del precio de una transacción, tales desarrollos hubieran también conducido a una modificación del precio de una transacción comparable controlada entre empresas asociadas.

Los métodos arm's length proveen específicas pautas a ser usadas para evaluar si las transacciones entre miembros de un grupo controlado satisfacen el principio arm's length, de no ser así, habrá que determinar el resultado arm's length.

Como se pudo observar, estas tres maneras posibles de valorar los bienes intangibles son importantes a los efectos de su posible implementación y control a nivel administración tributaria y por cierto, nada fácil de hallar.

3.2. Análisis del Principio "Arm's Length" desde la normativa del I.R.S.¹⁵

En este capítulo analizaré los conceptos más importantes inherentes al tratamiento de los precios de transferencias.

El objetivo del método del arm's length es ubicar a un contribuyente de impuesto en una paridad impositiva idéntica o similar a la de un contribuyente no controlado. Para este propósito, las regulaciones prevén que el precio arm's length es el precio, al cual podría haber sido acordado entre partes no relacionadas, en la misma o similar transacción, bajo la misma o similares condiciones de mercado.

¹⁵ Este principio tuvo su origen en los EE.UU. en el año 1928 en una reglamentación de impuestos internos en la que establecía: "la norma que ha de aplicarse en cada caso es la de un contribuyente no controlado que trate en condiciones normales de mercado con otro contribuyente no controlado"

Hay que destacar que la Sección 482 no resulta operativa a menos que dos ó más organizaciones, comercios, o negocios sean propietarios o controlados directamente o indirectamente por los *mismos intereses*. **El concepto de empresas asociadas, como controladas, no es relevante** para los propósitos de los precios de transferencias de EE.UU. Es una importante diferencia conceptual respecto de la normativa de la O.E.C.D., en cuanto a que sí hace hincapié en la misma.

3.2.1. Definición de organización, comercio o negocio y control.

Sección 482 posee diversas definiciones en cuanto a los conceptos de organización, comercio o negocio y control, que a continuación detallo ya que son los elementos intervinientes para que se cuestione un precio de transferencia.

Define a la “**organización**” en un sentido muy amplio, incluyendo cualquier otro tipo de estructura jurídica; sea de un sólo propietario o accionista, asociación, un trust, un estado, una asociación, o una corporación .

Asimismo, define a un “**comercio o negocio**”, como el negocio o actividad comercial de cualquier clase, sin considerar dónde está organizado, si perteneció a un individuo, ni el lugar de la operación . Una vez establecida la existencia de dos ó más organizaciones, comercios o negocios, la Sección 482 se aplicará solamente cuando el *control común* también exista.

“**Control**” es definido como el que incluye cualquier clase de control, directo o indirecto, si es por vía legal y si es ejercible o ejercido, lo que importa es la *realidad del control*, no su forma o el modo de su ejercicio. Una presunción de control alcanza si los ingresos o deducciones han sido arbitrariamente movidos como un resultado de las acciones de dos o más contribuyentes actuando en conjunto o con un común objetivo o propósito.”

Las Cortes norteamericanas ven **la realidad del control**, más allá de los tecnicismos legales de propiedad, determinan si las entidades son comúnmente controladas. En los hechos, las Cortes no están impedidas de aplicar Sección 482 aún donde hay una ausencia de votos de control. Tal el caso de dos hermanos, dueños del stock de una corporación,

pero no del stock de otra corporación. Al constituir la mayoría del Directorio, los jueces encontraron control común. Charles Town, Inc. 25.T.C.M. 77.

Respecto de los tests de controles, el Internal Revenue Code, Sección 482 **no impone ningún porcentaje como umbral para determinar el control**. En el fallo de R.T.French Co., 60 T.C.836, donde las corporaciones relacionadas comunes poseían el 100% del interés en una corporación y un 51% de interés en la otra, la Corte sostuvo que desde que no había *acción in concierto* con los accionistas del 49% de la minoría, distinto era el hecho que tal minoría accionista pudiera haber aceptado tan excesivo cargo de royalty.

3.2.2. Regla del Mejor Método.

Sección 482 aclara, que una vez que **el carácter de la transacción es establecida**, el cargo del arm's length será determinado utilizando el método aplicable al precio de transferencia de acuerdo al tipo de la transacción que resulte la medida más segura de un resultado arm's length, o sea la **utilización de la regla del mejor método**. Un resultado arm's length podría inicialmente ser determinado bajo algún método aplicable si primero se establece la inaplicabilidad de otros posibles métodos. Pero si la evidencia adicional se torna disponible permitiendo la aplicación de otro método que sea más certero, ése deberá ser aplicado. Si la regla del mejor método no indica cuál de los dos métodos ofrece el resultado certero, un tercer método podría ser tomado en cuenta para decidir cuál de los dos primeros se va a aplicar.

3.2.3. Parámetros o valores arm's length.

Uno de los problemas centrales es el de **establecer los parámetros** en los que fluctúan los precios en el mercado, pactados entre partes no vinculadas, que en doctrina, como ya vimos, se les llama **VALORES ARM'S LENGTH**. En otras palabras, para evaluar la práctica de los precios de transferencia puede recurrirse a comparar dichos precios con ciertos valores que se establecen como patrones de referencia indicativos de un precio normal y objetivo, incidido solamente por el comportamiento y características del

mercado.

La fijación de estos parámetros constituiría una **forma presunta** de determinación de la renta fiscal obtenida por la sociedad contribuyente del impuesto a los réditos, en el país a quien le sea imputable dicha renta fiscal.

A pesar del invaluable aporte en el control ejercido por las administraciones tributarias, el establecimiento de valores de referencia para la determinación de la renta fiscal generada por transacciones entre sociedades vinculadas, presenta verdaderos obstáculos relacionados con su determinación. Para ello, es necesario la sofisticación de la administración tributaria y de su experiencia técnica, que le permita a ésta ejercer un control efectivo sobre el uso de estas prácticas por parte de las sociedades contribuyentes. Sin embargo, aún en países con una avanzada administración del producido tributario, resultan altamente difíciles además de onerosas las fiscalizaciones en este sentido. En todo caso, el problema de la valoración o determinación de precios de mercado va a depender de la frecuencia en que es transado el bien, de sus características y de la transparencia de las condiciones del mercado. Aún más difícil es la **valoración de activos intangibles**, tales como las **marcas y las patentes**, así como en el caso de los servicios, resultan ser en materia de asesoría técnica prestada a las afiliadas.

3.2.4. Factores que determinan la comparabilidad.¹⁶

Los parámetros que deben ser considerados para determinar el grado de comparabilidad entre transacciones o contribuyentes y definir la extensión al cual los ajustes puedan ser necesarios son los siguientes:

1.-El análisis Funcional. Determinar el grado de comparabilidad entre transacciones controladas e independientes requiere una comparación de las funciones establecidas, y recursos asociados empleados por los contribuyentes en cada transacción. Dicho análisis funcional identifica y compara la actividad económica principal realizada por los contribuyentes en ambas transacciones. Un análisis funcional podría también incluir consideraciones de las fuentes que son empleadas, o a ser empleadas, en conjunción con las actividades realizadas, incluyendo la consideración del tipo de activos usados, tales como

¹⁶ De acuerdo al artículo 1.482-1(d)(1) de la normativa del I.R.S.

planta y equipo o el uso de valores intangibles. Un análisis funcional no es un método de precio y no determina el resultado arm's length para la transacción controlada bajo revisión.

Las funciones que pueden ser tomadas en cuenta a los efectos de su comparabilidad son :

- a) Investigación y Desarrollo ;
- b) Diseño de producto e ingeniería;
- c) Manufactura, producción y proceso de ingeniería ;
- d) Producto de fabricación, extracción y ensamblaje;
- e) Compra y gerenciamiento de materiales;
- f) Marketing y funciones de distribución, incluyendo el gerenciamiento de inventario, depósitos de administración, y actividades de publicidad ;
- g) Transporte y depósitos;
- h) Gerenciamiento legal, contable y financiero, crédito y colección, entrenamiento y servicio personal de gerenciamiento;

2.-Los términos contractuales

Requiere una comparación de los términos pactados significantes que puedan afectar los resultados de las dos transacciones. Esos términos incluyen :

- 1) La forma de considerar las cobranzas y pagos ;
- 2) Volúmenes de compras y ventas ;
- 3) El alcance y términos de la provisión de garantías ;
- 4) Derechos de alta, revisiones o modificaciones ;
- 5) La duración de licencia relevante, contrato u otros acuerdos, y terminación o renegociación de derechos;
- 6) Transacciones colaterales o relaciones de negocio vigentes entre el comprador y el vendedor, incluyendo los arreglos para la provisión de servicios subsidiarios;
- 7) Duración de los créditos y de los términos de pagos. Por ejemplo, si el tiempo para el pago del monto cargado en una transacción controlada difiere del tiempo para el pago del monto cargado en una transacción independiente, un ajuste debe reflejar la diferencia en los términos de los pagos para que tales diferencias puedan tener un efecto material en el precio.

Dentro de los términos contractuales identificables, se observan los *acuerdos*

escritos. Los términos contractuales incluyen la consecuente proporción de los riesgos, antes que las transacciones tengan lugar, y deben ser consistentes con la sustancia económica de las transacciones bajo estudio. Para evaluar la sustancia económica, se evaluarán la actual conducta de las partes, y los derechos legales respectivos de las mismas. Si los términos contractuales son inconsistentes con la sustancia económica de las transacciones bajo cuestión, la administración tributaria podrá discutir tales términos e imputarlos de manera tal que sean consistente con la sustancia económica de las transacciones.

Acuerdos no escritos. Se denominan así , aquellos acuerdos efectuados en ausencia de un acuerdo escrito. La administración tributaria podrá imputar un acuerdo contractual entre los contribuyentes controlados consistente con la sustancia económica de la transacción. En determinar la sustancia económica de la transacción, grandes medidas se darán a la actual conducta de las partes y sus respectivos derechos legales. Por ejemplo: si, sin un acuerdo escrito, un contribuyente controlado opera a capacidad completa y regularmente vende todo de su salida de fábrica a otro miembro de su grupo controlado, la administración tributaria **puede imputar un contrato de compra** en base al curso de la conducta de los contribuyentes controlados, y determinar que el productor soporte pequeños riesgos, si el comprador fallara al comprar su entera producción.

Es importante tener en cuenta algunos conceptos que ilustran el párrafo sobre términos contractuales.¹⁷

2.1.-Diferencias de Volumen. Para determinar el grado de comparabilidad entre las transacciones independientes de una empresa y un cliente independiente y éste con las transacciones de la empresa subsidiaria de la primera, la *diferencia de volúmenes* en cuestión en las dos transacciones y la *regularidad* con el cual esos servicios son provistos deben ser tomados en cuenta si tales diferencias pueden llegar a tener un efecto material en el precio cargado. La Inhabilidad de hacer los ajustes precisos para esas diferencias podrían afectar la

¹⁷ Se destaca que en cuanto a los contratos firmados o a las conductas desarrolladas entre empresas vinculadas bajo la figura de un Contrato de distribución cuando en realidad es una subsidiaria que fabrica sólo para la empresa dominante. El *contrato de distribución* es el contrato por el cual un Productor vende a uno o más comerciantes llamados "Distribuidor", bienes finales para su colocación en el mercado por medio de su propia organización de ventas por su cuenta y riesgo. Los elementos propios del contrato son :territorio que abarca, exclusividad de venta de la mercadería en cuestión, duración del mismo, derechos y obligaciones de las partes, precios de reventa., stocks, responsabilidades frente a terceros.

certeza de los resultados derivados de las transacciones no controladas como una medida de un resultado arm's length.

2.2-Confiability de los ajustes por las diferencias de volumen. Excepciones efectuadas por el volumen de venta de cada transacción a empresas controladas e independientes bajo las mismas condiciones económicas y términos contractuales deberán tomarse en cuenta. Tal el caso, si en la transacción independiente, se ofrece un descuento que varía acorde a la cantidad vendida, ese mismo descuento debe preverse al querer hallar el precio arm's length de la controlada.

Se aconseja que un apropiado volumen de descuento debiera estar basado en los análisis propios económicos o de estadística, y no necesariamente en una extrapolación lineal de los porcentajes efectuados en concepto de descuentos otorgados en las distintas operaciones.

2.3.Términos contractuales imputados a las sustancias económicas. Suponiendo que los productos de una corporación son vendidos bajo una marca comercial no conocida en EE.UU. y la distribuidora exclusiva no ha tenido un acuerdo con el fabricante por el uso de la marca comercial, pero durante 6 años consecutivos, la distribuidora pagó los gastos de promoción de dicha marca comercial en los EE.UU. , - que son sustancialmente por arriba del nivel de tales gastos incurridos por las distribuidoras en las transacciones entre partes independientes, sin que la proveedora reembolsara directa ni indirectamente a la distribuidora en concepto de dichos gastos de marketing -; al cabo del séptimo año, la distribuidora **se convierte en agente comisionista** de la proveedora, o sea, ganó un mejor posicionamiento debido a la popularidad de la marca en el mercado y así tener un precio lider. Lo cual implica una vinculación implícita durante todos esos años y merecen un ajuste.

La Administración podrá objetar y considerar la sustancia económica de los arreglos entre la distribuidora y la proveedora a través del curso de sus relaciones amistosas. Es poco probable que un precio arm's length se diera, ya que la distribuidora podría incurrir en excesos sobre los gastos normales de marketing, sin alguna seguridad que podría derivar un beneficio de esos gastos. En este caso, *esos gastos indican un curso de conducta que es consistente con un acuerdo bajo el cual la distribuidora recibió un derecho a largo plazo a usar el nombre comercial en los EE.UU.* Tal conducta es inconsistente con los arreglos entre

ambas partes, donde solamente hay un distribuidor, y posteriormente un agente comisionista, para su proveedora. Así, el I.R.S. puede imputar un acuerdo entre ambas, bajo el cual la distribuidora tendría una apropiada porción del precio líder atribuido a la marca comercial del fabricante proveedor.

3.- Riesgo

Se requiere una comparación de los riesgos significantes que podría afectar los precios que hubieran sido cargados o pagados, o los beneficios que hubieran sido ganados, en las dos transacciones. *Riesgos relevantes* incluyen:

- 1) Riesgos de mercado, incluyendo fluctuaciones en costos, demanda, precio y niveles de inventario;
- 2) Riesgos asociados con los éxitos o los fracasos de las actividades de investigación y desarrollo;
- 3) Riesgos financieros, incluyendo las fluctuaciones en tasas en moneda extranjera y tasas de interés;
- 4) Créditos y riesgos de colección;
- 5) Riesgos en la disponibilidad de productos;
- 6) Riesgos generales de negocios relacionados al dueño de la propiedad, planta, y equipo.

Para identificar los contribuyentes que soportan los riesgos, habría que basarse en los términos contractuales ya vistos. La proporción de los riesgos especificados o implicados por los términos contractuales del contribuyente serán generalmente respetado si es consistente con la sustancia económica de la transacción. Una distribución de riesgo entre contribuyentes controlados después de la aparición de los mismos se hará en base a los siguientes factores relevantes :

- 1) Si el patrón de conducta del contribuyente controlado a lo largo del transcurso del tiempo es consistente con la pretendida repartición de riesgo entre los contribuyentes controlados; o donde el patrón de conducta es cambiado, si los arreglos relevantes contractuales han sido modificados adecuadamente;
- 2) Si un contribuyente controlado tiene la capacidad financiera de soportar pérdidas que

podrían ser factible que ocurran como el resultado de asumir un riesgo, o si, la otra parte de la transacción controlada pudiera en última instancia, sufrir las consecuencias de tales pérdidas;

3) La medida en la cual cada contribuyente controlado ejercita el gerenciamiento o control operacional sobre las actividades de negocios que directamente influyen en el monto de ingreso o pérdidas realizadas. En tratos arm's length, las partes comúnmente soportan una gran porción riesgos sobre los cuales a su vez poseen el control.

4.-Condiciones económicas.

Se requiere una comparación de las condiciones significantes económicas que pudieran afectar los precios que hubieran sido cargados o pagados, o el beneficio que pudiera ser ganado en cada una de las transacciones. Esos factores incluyen:

- a) La similitud de mercados geográficos;
- b) La medida relativa de cada mercado, y la extensión del desarrollo económico en cada mercado;
- c) El nivel de mercado (al por mayor, menor, etc.);
- d) Las relevantes acciones de mercado para los productos, propiedades o servicios transferidos o provistos;
- e) La locación de costos específicos de los factores de producción y distribución;
- f) La extensión de competición de cada mercado con concesión de la propiedad o servicios bajo análisis;
- g) Las condiciones económicas de la industria particular, incluyendo si el mercado está contraído o en expansión;
- h) Las alternativas disponibles para el comprador y vendedor;

5.-Propiedad o Servicios.

Se precisa una comparación de la propiedad o servicios transferidos en las transacciones. Esta comparación puede **incluir algunos intangibles** que son alojados en propiedades tangibles o servicios a ser transferidos. La comparabilidad de los intangibles absorbidos serán analizados usando los factores enunciados en el punto de la

comparabilidad de la propiedad intangible. La relevancia de comparabilidad del producto en evaluar la relativa disponibilidad de los resultados dependerá del método que se aplique.

3.2.4.1. Especiales circunstancias.

Las acciones de estrategia de mercado son aquellas que en ciertas circunstancias, los contribuyentes pueden adoptar para entrar a nuevos mercados o incrementar las acciones de un producto en un mercado ya existente. Tales estrategias pudieran ser reflejadas por incrementos temporarios de gastos para el desarrollo del mercado o precios de reventa que son, temporariamente, más bajos que los precios cargados para productos comparables en el mismo mercado. Si la estrategia es o no reflejada en el precio de transferencia depende de qué parte de la transacción controlada soporta los costos de la estrategia de precios.

En algún caso, el efecto de una acción de estrategia de mercado en una transacción controlada será tomada en cuenta sólo si puede mostrar que un contribuyente independiente y en situaciones de una estrategia comparable y similar, bajo circunstancias y período de tiempo comparable, provee la documentación que sustancia lo siguiente:

- a) Los costos incurridos para implementar la acción de estrategia de mercado similares a la de un contribuyente controlado demostrando que pudiera obtener similares ganancias futuras que resulten de la estrategia; y en relación a los costos incurridos en su implementación;
- b) Las acciones de estrategia de mercado son llevadas a cabo por un período de tiempo que debe ser razonable tomando en cuenta consideraciones de la industria y el producto en cuestión;
- c) Las acciones de estrategia de mercado, los costos relativos y los retornos esperados y algún acuerdo entre contribuyentes controlados de compartir costos entre ellos mismos, establecido antes que la estrategia fuera implementada.

Diferencias geográficas de mercado.

Comparables independientes comúnmente deberían ser derivados del mismo

mercado geográfico en el cual los contribuyentes controlados operan. Si la información de los mercados iguales no está disponible, un comparable independiente proveniente de un mercado geográfico diferente puede ser considerado, si los ajustes son hechos en relación a las diferencias de los dos mercados. Si la información que permite dicho ajuste no está disponible, se buscará aquella derivada de comparables independientes con un mercado más parecido al mismo; así, con los datos confiables y siempre que la extensión de tales diferencias no pueden afectar en la confiabilidad del método para los propósitos de la aplicación de la regla del mejor método. Para estos propósitos, un mercado geográfico es un área en el cual las condiciones económicas para los productos o servicios relevantes son sustancialmente las mismas, y pueden incluir varios países, dependiendo de las condiciones económicas. Es importante tener en cuenta las diferencias para efectuar el respectivo ajuste, de tal manera que no afecte la confiabilidad de los resultados.

Ubicación de los ahorros.

Si un contribuyente independiente opera en un mercado geográfico diferente que el contribuyente controlado, los ajustes pueden ser necesarios para tomar en cuenta las diferencias significativas de costos atribuibles a esos mercados geográficos. Esos ajustes deben ser basados en las diferencias que pudieran tener cargadas o pagadas las transacciones controladas, de acuerdo a la posición relativa de competitividad de compradores y vendedores en cada mercado. Así, por ejemplo, el hecho que los costos totales operativos de un fabricante independiente de un mercado geográfico fueran menores que el total de los costos operativos en otro mercado, comúnmente, justifican los mayores beneficios para el fabricante, sólo si los costos diferentes pudieran incrementar los beneficios de la fabricación teniendo en cuenta las condiciones arm's length, en la posición competitiva de compradores y vendedores de ese mercado.¹⁸

¹⁸ Ejemplo de ubicación de ahorros. Couture, una corporación americana diseñadora de prendas de lencería contrata a Sewco, su filial y controlada dentro del país Y, para fabricarlas. Los costos operacionales de fabricación en el país Y son mucho más baratos que en EE.UU. Aunque las prendas con etiquetas de Couture se venden a un precio máximo, la actual producción de las mismas no requiere de conocimientos especializados, pudiendo ser efectuadas por una potencial competidora de Sewco y a razonable costo. Así las funciones de Sewco pueden ser ejecutadas por competidores potenciales o actuales en mercados geográficos similares al país Y. Ya que la producción es menos costosa en país Y no será, en sí que justifique beneficios adicionales derivados de operaciones a costos bajos que en país Y habituales a Sewco; debido a que las posiciones competitivas de potenciales productores en mercados geográficos similares capaces de efectuar las mismas funciones y al mismo bajo costo indican que el beneficio arm's length que posee Sewco pudiera

Transacciones comúnmente no aceptadas como comparables.

Son aquellas que no constituyen una medida confiable de un resultado arm's length cuando:

- 1) Ellas no son hechas en el curso de los negocios ordinarios, como ser el caso de las mercaderías en los períodos de liquidación de precios a causa de la quiebra de la empresa;
- 2) Uno de los principales propósitos de las transacciones independientes fue establecer un resultado arm's length con respecto a las transacciones controladas.

3.2.5. Implementación del uso de un rango arm's length.

En algunos casos, la aplicación de un método de precios produce un resultado único que no es confiable. En otros casos, la aplicación de un método produce un número de resultados que origina un rango de resultados confiables. Por lo tanto, un contribuyente no estará sujeto a ajustes si sus resultados caen dentro de tal rango (comúnmente se lo denomina un rango arm's length).

3.2.6. Atribuciones del I.R.S.

La Sección 482 del Código concede al IRS suficiente autoridad para distribuir los ingresos brutos, las deducciones, los créditos y otros ítems, entre otras entidades relacionadas, cuando son necesarias, con el objeto de prevenir la evasión de impuestos entre entidades relacionadas.

EL impuesto a la renta se aplica sobre la renta bruta, menos las deducciones relativas al negocio o a las búsquedas de las transacciones. La deducibilidad de los gastos necesarios para obtener las ganancias gravables se encuentran en la Sección 162 del I.R.S. Dicha sección también es usada por el Gobierno a los efectos de no permitir deducciones que no condicen con los pagos efectuados entre partes independientes, basándose en que tales gastos no fueron ordinarios ni necesarios para los negocios del contribuyente.

No obstante, La Corte de Impuestos de los EE.UU., aparentemente toma la postura de que el Internal Revenue Service (I.R.S.) no tiene derecho a desaprobar alguna parte de los gastos pagados cuando los mismos son ordinarios y necesarios para los negocios del contribuyente, de acuerdo al fallo *South Salina Corp.*, T.C. Memo 4/30/85.

Sin embargo, queda bien delimitada la asignación de autoridad al I.R.S. de acuerdo a lo establecido en la Sección 482 del Internal Revenue Code para reacomodar los ingresos y las deducciones entre las partes relacionadas.

Dicha sección dice:

“Cuando dos ó más organizaciones, comercios, o negocios (si es o no incorporado, si son organizados dentro de los EE.UU., y si es o no afiliada), dueña o controlada directa o indirectamente por los mismos intereses, el *Secretario del Tesoro podrá distribuir, o asignar ingresos brutos, deducciones, créditos o permisos entre o con cada uno de tales organizaciones, comercios o negocios si él determina que tales distribuciones, asignaciones, son necesarias en orden de prevenir la evasión de los impuestos o claramente para reflejar el ingreso de alguna de las organizaciones, comercios o negocios.*

Como ya dije, la observancia del IRS respecto de aquellas corporaciones en que tienen un interés común son las que prevalecen y las regulaciones no restringen el uso de la Sección 482 para transacciones fraudulentas y falsas.

Si el I.R.S. efectúa una distribución bajo la sección 482, esa distribución será preservada por la Corte, a menos que el contribuyente pueda demostrar que la misma fue arbitraria, no razonable o caprichosa. La base legal para esta pesada carga de la prueba fue establecida en *Asiatic Petroleum Co.(Del) v. Commisioner*, 79 F.2d (2nd.Cir. 1935), donde la Corte señaló “ hay una pesada carga de la prueba en quién clame error en ese ejercicio- indudablemente una pesadísima carga de la prueba que de ella dependerá derrocar una determinación errónea”.

Al tratar de ajustar las utilidades por referencia a las que habrían obtenido las empresas independientes en operaciones y condiciones comparables, el principio sigue el enfoque de tratar a las empresas de un grupo como entidades separadas y como si fueran independientes. Esto permite una amplia paridad de tratamiento impositivo entre las

empresas asociadas y las independientes, evitando así las ventajas distorsionantes en la competencia de los mercados. Siempre que las consideraciones impositivas dejan de influir en las decisiones económicas, se promueve el crecimiento de las inversiones y del comercio, especialmente, el internacional.

El principio del precio normal en un mercado abierto resulta muy efectivo cuando se trata de comparar precios de “commodities” o tasas de interés aplicados por las empresas independientes, pero hay otras situaciones en que ello no es así. Por ejemplo, cuando se trata de bienes altamente especializados, de producciones intensamente integradas o de bienes intangibles en la provisión de servicios especializados.

3.3. Conclusiones obtenidas de la comparación de ambas normativas en cuanto a la aplicación del principio arm's length.

Se describieron los factores de comparabilidad del I.R.S. con gran detalle en su aplicación, para comprender su mayor operatividad o para algunos rigidez, con respecto a las declaraciones de los principios propuestos en la Guía de O.E.C.D.

Como final del estudio de los términos comparables de las guías O.E.C.D y del I.R.S. se distingue que en la primera se incorpora el análisis de la penetración de mercado y prácticamente, luego, coinciden plenamente en las restantes. El I.R.S., acepta el uso del mejor método y del rango de precios. Pero, la diferencia más importante reside en que EE.UU., - que inicialmente siguió el principio “arms length”, - se ha alejado en cierto modo del mismo, recurriendo a otros parámetros, quizá por ser muy difíciles hallar las comparaciones que el principio requiere. Por tal razón, se ha comenzado a dar más importancia a los métodos basados en la utilidad, que se fundan también en comparaciones, tales como las funcionales, las de estrategias de negocios, los activos utilizados, los riesgos asumidos y no sólo en precios o valores pactados entre partes independientes.

4. COMPARACION DE LAS NORMAS SOBRE VINCULACION ECONOMICA (ASPECTOS ADUANEROS) DE LA O.M.C. Y LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA O.E.C.D.

Las normas de la hoy O.M.C., sucesora del G.A.T.T. disponen en el artículo VII° del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 :

“...que es aceptable el hecho de que exista vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en su artículo 15° y no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción *siempre que la vinculación no haya influido en el precio*. Si de la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará la oportunidad para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.”

El acuerdo indica las distintas alternativas que el importador deberá usar para confirmar que el precio declarado en aduana no se encuentra **influenciado** por la vinculación económica. Para ello, podrá utilizar los siguientes *valores criterios a saber*:

- i) *el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor para la exportación al mismo país importador;*
- ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5°;
- iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6°;

También aclara que, al utilizar dichos criterios, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, como así los elementos enumerados en el artículo 8° (comisiones, cánones, costos de embalajes, etc.) y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

Estos criterios enunciados sólo podrán ser utilizados por iniciativa del importador y

sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución con dichos criterios.

Considera que existe vinculación entre las personas solamente en los siguientes casos ¹⁹:

- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c) si están en relación de empleador y empleado;
- d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones o título en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o son de la misma familia.

Dicha normativa hace hincapié en la relación de “ las personas que están asociadas en negocios cuando una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera sea la designación utilizada”, se considerarán como vinculadas, y se les puede aplicar alguno de los criterios ya enunciados anteriormente.

Cabe hacer notar que, *la vinculación económica* para la aplicación de los precios de transferencia para la O.E.C.D. están contenidas en la definición de EMPRESAS ASOCIADAS de acuerdo al artículo 9º del modelo de Tributación al definirla:

“Empresa asociada : cuando una empresa de un estado participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de una empresa en otro estado o, la misma persona participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de una empresa de un estado y una empresa de otro estado...”

Los términos comprensivos para la O.E.C.D. en cuanto a la vinculación económica quedan alcanzados al ámbito del gerenciamiento y control de una empresa a las otras en cuanto a sus relaciones comerciales o financieras; mientras que para la O.M.C. no sólo las

¹⁹ En el párrafo 4 del artículo 15º del Acuerdo de la O.M.C.

incluye sino que, además, abarca a los protagonistas intervinientes en la actividad comercial internacional como así de parentesco, por lo que se concluye que presenta un grado de enunciación mayor para las leyes de la O.M.C. respecto de la O.C.D.E.

Esta definición de empresas vinculadas o relacionadas es amplia y supera a la que surge del artículo 14° de la Ley Argentina del Impuesto a las Ganancias que considera sólo las operaciones entre empresas locales de capital extranjero y la persona física o jurídica que directa o indirectamente la controla, cuyo control surge de la tenencia del capital y de las decisiones y no incluiría los otros factores como el caso del parentesco.

Como bien quedó explicado, y a modo de conclusión final se puede apreciar que tanto la normativa aduanera como la del G.A.T.T. definen ampliamente el concepto de vinculación económica. En cambio, tanto la normativa de la OCDE como nuestra ley del Impuesto a las Ganancias lo efectúan de modo más restrictivo.

5. ANALISIS DE LOS DISTINTOS METODOS ACEPTADOS POR LOS PAISES INTEGRANTES DE LA OCDE . AJUSTES . DIFERENCIAS CON LOS METODOS PROPUESTOS POR EL I.R.S. DE EE.UU.

5.1. Métodos aceptados por la O.C.D.E.

Abarca los métodos llamados “tradicionales” y “otros métodos”. En estos últimos se encuentran aquellos que se basan en los beneficios, no siendo así en los tradicionales que se sostienen en las transacciones. Cabe aclarar que esos métodos tradicionales son similares a los que el artículo VII° del Acuerdo del G.A.T.T.. Hoy O.M.C. proponen como alternativa en el caso que no se pueda valorar por el precio realmente pagado o por pagar, que debería ser, el precio de contado o de factura. Esta afirmación se podrá observar en el análisis efectuado en cada uno de los países comentados en la legislación comparada.

5.1.1. Métodos Tradicionales.

El informe de la OCDE de 1995 vuelve a mencionar el párrafo b del artículo 9º del Modelo de Convención Impositiva , que dice:

“ cuando las 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 una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y ser sometidos en consecuencia a imposición”.

Dicha aseveración en la aplicación del principio “arm’s length” sirve para reiterar que debe lograrse el ajuste de los resultados de las operaciones que fueron influidas por factores ajenos a los imperantes en un mercado abierto y entre partes independientes.

Para ello, se efectúa la comparación entre los precios fijados en una relación controlada, con los precios vigentes entre empresas independientes. Si surgen diferencias, las mismas se deben a las especiales relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas dentro del grupo de empresas asociadas.

Cuando no se pueda acceder a esta comparación directa, habrá que recurrir a otros elementos de juicio o indicios tales como los márgenes de utilidad.

Se enunciará a continuación los tres métodos tradicionales aceptados por la O.C.D.E.

5.1.1.1. Método del Precio Comparable no Controlado. (CUP)

A través del mismo, se compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio pactado en una operación entre partes independientes, siempre que sean comparables.

Si surgen diferencias, indica que las condiciones normales o financieras entre las empresas vinculadas no eran las de un precio normal de mercado abierto y puede ser necesario ajustar el precio de la operación controlada tomando como referencia la operación independiente. Dicha diferencia no debe afectar sustancialmente el precio en el mercado

abierto, y si las hay, deberán ser ajustadas razonablemente y así resultar confiables.

El inconveniente que se plantea es la dificultad de encontrar un comparable. De hallarse, este es el método más exacto, directo y confiable. Si las diferencias afectan materialmente a los precios, puede ser difícil determinar ajustes precisos y razonables para eliminar los efectos en el precio.

5.1.1.2. Método del Precio de Reventa.

Para hallarlo, se toma el precio de reventa menos un margen bruto de ganancia. Se basa en el precio por el cual un producto adquirido a una empresa asociada se vende a una empresa independiente. Ese precio de reventa reducido en un margen bruto, representa el precio que necesita el revendedor para cubrir sus gastos operativos y de venta, teniendo en cuenta la función que desempeña como revendedor; es decir, tomando en cuenta los activos usados y los riesgos asumidos para lograr una adecuada utilidad. El resultado derivado de la sustracción del margen bruto, más quizás algún ajuste por otros costos como aranceles de aduana, puede considerarse como un precio normal en mercado abierto. Es muy útil su uso en operaciones de comercialización.

Su obtención es más fácil de determinar cuando el revendedor no agrega valor sustancial al producto. En contraste, puede ser más difícil de usar el método del margen de reventa cuando, antes de la reventa, los bienes son procesados o incorporados a un producto más complicado de manera que su identidad se pierde o se transforma. Es más preciso cuando se realiza dentro de un corto lapso desde la compra de los bienes por parte del revendedor. Hay que observar el nivel de actividad que cumple el revendedor. Cuando existe una cadena de intermediación, puede ser importante examinar también el precio al cual se le compró los bienes a la compañía intermediaria, y también el precio al cual esta compañía compró a su proveedor así como las funciones que cumple dicha compañía. También puede variar en los casos de revendedor exclusivo.

5.1.1.3. Método del Costo más Margen (Cost Plus Method)

Se tiene en cuenta el costo incurrido por el proveedor de los bienes y servicios en una operación vinculada cuando los transfiere a un comprador vinculado. A esa base se le agrega un margen para obtener una apropiada utilidad que cubra las funciones llevadas a cabo en condiciones de mercado.

5.1.1.4. Otros métodos.

Cuando no se pueda confiar en algún método tradicional o no se pueda usar ninguno de ellos, el Informe describe otros métodos que los llaman de “**utilidad de las operaciones**”, pues examinan las utilidades que pueden surgir de operaciones específicas entre empresas asociadas. Los aceptados que satisfacen el principio del precio normal de mercado abierto son los de división de beneficios y el margen neto de la operación.

5.1.1.5. Métodos de las utilidades de las operaciones

Son aceptados cuando son compatibles con el artículo 9º del Modelo de Convenciones Impositivas de la OCDE, sobre respecto de los factores de comparabilidad. Se logra aplicando los métodos como una manera de aproximarse al precio normal de mercado abierto, lo que requiere que las utilidades obtenidas en una operación controlada, sean comparadas con utilidades obtenidas en una operación entre empresas independientes.

5.1.1.6. Método de la División de Utilidades.

Cuando las operaciones están muy interrelacionadas no pueden ser evaluadas sobre bases separadas. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir establecer formas de sociedades de personas y acordar una forma de dividir las utilidades. Persigue la eliminación del efecto sobre las utilidades de las condiciones existentes o impuestas en una operación controlada por la vía de determinar la división de beneficios que las empresas independientes podrían haber esperado obtener al realizar las operaciones.

Por lo tanto, trata de fijarse cuál es la parte del beneficio de una determinada transacción que debe imputarse a cada una de las partes intervinientes. Se identifica la utilidad a ser dividida entre las empresas asociadas y vinculadas participantes en las operaciones controladas. Se dividen esas utilidades entre las empresas asociadas sobre

bases económicas que se aproximan a la división de beneficios que podrían haberse anticipado y reflejado en un acuerdo hecho conforme al principio de precio normal de mercado abierto. No se basa en operaciones comparables y puede ser usado en casos de no encontrarse una operación independiente, por lo que **ofrece mayor flexibilidad** que permite tener en cuenta circunstancias peculiares, aportando una medida del principio de plena concurrencia puesto que refleja lo que hubieron hecho empresas independientes ante circunstancias idénticas. La información externa de empresas independientes es relevante en dicho análisis para determinar el valor de las contribuciones de cada empresa asociada, pero no para determinar directamente la división de beneficios. Ofrece flexibilidad teniendo en cuenta hechos únicos y circunstancias específicas de las empresas asociadas que no están presentes en la empresas independientes.

Como **debilidades** se presentan las dificultades de aplicar el método. Puede aparecer accesible tanto a los contribuyentes como a la administración porque se tiende a confiar menos en la información acerca de empresas independientes. Pero se puede tener dificultades en acceder a información de afiliadas extranjeras.

5.1.1.7. Método del Margen Neto de Beneficios

Las guías de O.E.C.D. dicen que este método trata de determinar el margen neto de beneficios obtenidos en una operación entre partes vinculadas sobre bases adecuadas como podrían ser los costos, los activos, etc. Lo mejor es obtener la referencia de los márgenes netos que el propio contribuyente obtiene en operaciones independientes comparables. Si ello no es posible hay que establecer como ganancia el margen neto de empresas independientes. La ventaja del método parece estar en que resulta **menos afectado por las diferencias funcionales** entre las operaciones comparables, entre empresas controladas e independientes. Ello es así porque las diferencias suelen darse en los gastos operativos.

Su gran diferencia en relación al método americano del Beneficio Comparable, es que no se basa en el beneficio globalmente considerado sino **en el de una determinada transacción.**

Presenta la ventaja de que no necesita determinar funciones y responsabilidades asumidas por más de una de las empresas vinculadas y que tampoco deben necesariamente analizarse registros contables de todas las partes que desarrollan una actividad común y asignar costos a esas partes. Por supuesto que también este método tiene debilidades y el informe la señala. En el Informe se dice que a través de su aplicación puede llegarse a determinar un precio de transferencia que siguiendo otros métodos no sería posible. Recomienda que no se aplique, a menos que pueda compararse el margen neto de una operación controlada con otra independiente efectuada por el mismo contribuyente o por una empresa independiente, pero en tal caso se debe ser muy cuidadoso en la evaluación de los aspectos que influyen en la comparabilidad.

5.1.1.8. Método del Prorratio Global.

El informe señala que este método ha sido sugerido como una alternativa al principio de precio normal de mercado abierto como un significado de determinar el propio nivel de ganancias a través de jurisdicciones impositivas nacionales. Este método no ha sido aplicado entre países, aunque sí dentro de distintas jurisdicciones locales de un país, como lo es el caso de EE.UU..

Consiste en asignar el beneficio global de un complejo empresarial, sobre bases consolidadas a las empresas asociadas que lo integran, y se encuentran ubicadas en diferentes países mediante la aplicación de una fórmula mecánica predeterminada. Debe haber tres componentes esenciales para aplicar el método:

- a) determinar la unidad a ser gravada, por ejemplo, **cuál de las subsidiarias y filiales de un grupo** debería comprender la entidad global gravable;
- b) determinar certeramente los beneficios globales, y **establecer la fórmula a ser usada para asignar los beneficios globales a la unidad.**

Los que están a favor de este método se basan en que es menos costoso para los contribuyentes, da más certeza a los mismos y está acorde con la realidad. La preocupación más notable respecto del mismo, es la que surge de la dificultad de implementar el sistema en una manera que proteja contra la doble imposición y asegure la imposición. Se

requeriría consenso y coordinación internacional en la fórmula predeterminada. En general se advierte sobre las enormes dificultades de lograr un acuerdo global sobre aspectos tan delicados para llegar a una fórmula aceptable para todos.

Además, la O.C.D.E. a través de sus miembros reiteró no brindarle consenso ya que va en contra del principio *arm's length*, o sea de la libre competencia.

5.2 Métodos según el I.R.S.:

El estudio de los mismos se agrupará en función de la propiedad : tangible e intangible y casos específicos.

Algunos métodos son utilizados para ambas categorías por lo que se explicará sólo en una de ellas.

5.2.1 Métodos para determinar los beneficios impositivos en conexión a la transferencia de la Propiedad Tangible.

El monto *arm's length* cargado en una transferencia de propiedad tangible debe ser determinado bajo uno de los seis métodos enunciados a continuación:

- 1) Método del precio comparable no controlado (C.U.P.)
- 2) Método del precio de reventa
- 3) Método del costo añadido
- 4) Método de ganancias comparables
- 5) Método de división de beneficios
- 6) Métodos no especificados

5.2.1.1. Método del precio comparable no controlado (C.U.P.).

Bajo el método del precio comparable no controlado, comúnmente denominado CUP, se evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es *arm's length* por referencia al monto cargado en transacciones comparables independientes, o dicho de otro modo, cuando dos transacciones son consideradas comparables sólo si la propiedad del tangible y la circunstancia de su venta son sustancialmente la misma, o si existen menores

diferencias entre un número razonable de ajustes. Factores específicos que podrían viciar la *comparabilidad* de las transacciones incluyen diferencias en:

- 1) La calidad del producto;
- 2) Términos contractuales (alcance y términos de las garantías provistas, volumen de venta o compra, términos del crédito, términos de transporte);
- 3) Nivel del mercado (al por mayor, al por menor, etc.);
- 4) El mercado geográfico en el cual la transacción tiene lugar;
- 5) Los datos de la transacción;
- 6) Propiedad de intangible (por ejemplo uso de una marca) asociada con la venta;
- 7) Riesgos corrientes extranjeros;
- 8) Alternativas realistas disponibles para los compradores y vendedores.

Donde dos o más transacciones independientes establecen un precio *arm's length*, con esos precios comparables independientes se establece un rango *arm's length*. Se dará por aprobada aquella operación cuyo monto caiga en dicho rango.

5.2.1.1.1. Ventas del mismo producto comparable.

Tener en cuenta en la comparación de un mismo producto si ambas empresas tienen el precio conformado de la misma forma, a no ser que uno sea a valor f.o.b. y otro a un determinado precio de entrega.

5.2.1.1.2. Efecto de la marca comercial.

La diferencia de marca comercial produce un efecto material en el precio y por lo tanto, no puede ser confiablemente estimada. Al haber diferencias materiales entre ambas transacciones, este método no resulta una medida confiable.

5.2.1.1.3. Diferencias menores de Producto.

El fabricante hace pequeñas diferencias al producto final para satisfacer requerimientos de un comprador en ventas controladas, pero no las hace para las ventas en forma independientes. Si esas pequeñas diferencias en el producto tienen un efecto en el precio, deberán efectuarse ajustes a los resultados de transacciones independientes y así,

ese resultado será usado como una medida arm's length.

5.2.1.1.4. Efecto de las diferencias geográficas.

Si las diferencias son fácilmente calculadas se ajustará con el precio de la venta independiente a los efectos de hallar un resultado arm's length.

5.2.1.2. Precio de Reventa

Este método evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es un arm's length por referencia a la ganancia bruta realizada en transacciones con independientes. Este método mide el valor de las funciones ejecutadas, y es ordinariamente usado en casos que conforman la compra y venta de la propiedad tangible, en el cual el revendedor no efectúa un valor agregado sustancial a los bienes tangibles por alteraciones físicas alterando las mercaderías antes de la venta. Para este propósito, empaque, reempaque, etiquetado o menores ensamblajes no constituyen normalmente alteraciones físicas. Más aún, el método de precio de reventa no está comúnmente usado en casos donde el contribuyente controlado usa la propiedad intangible para agregar valor sustancial a las mercaderías tangibles.

5.2.1.2.1. Determinación de un precio arm's length. Apropiado margen de reventa y su principal factor de comparabilidad.

Este método mide un precio arm's length sustrayendo el margen bruto de beneficio y se aplica al precio de reventa para la propiedad en cuestión en transacciones controladas, bajo revisión.

El precio de reventa aplicable es igual a otros precios de reventa del ítem particular de la propiedad en cuestión, o el precio al cual reventas contemporáneas de la misma propiedad son hechas. Si la propiedad comprada en una venta controlada es revendida a una o más partes relacionadas y luego revendida a través de una venta independiente, el precio de reventa es aquel en el cual la propiedad es revendida a una parte independiente (la determinación del beneficio bruto tomará en cuenta las funciones de todos los miembros del grupo participante en las series de ventas controladas y reventa final independiente, como también algún otro factor relevante dentro de los comparables).

El apropiado beneficio bruto se computa multiplicando el precio de reventa por el margen bruto de beneficio (expresado como un porcentaje de tal ingreso derivado de las ventas) ganado en transacciones comparables independientes.

En cuanto a los factores de comparabilidad, deben ser considerados, bajo este método, la similitud de las funciones ejecutadas, los riesgos afrontados, y los términos contractuales, o ajustes a cuenta por los efectos de algunas diferencias. Si es posible, apropiados márgenes brutos de ganancias debieran ser derivado de compras de comparable independiente y reventas de los revendedores en cuestión en las ventas controladas, porque características similares son más fácil de encontrar entre diferentes propiedades de reventa hecha por el mismo revendedor entre otras ventas hechas por otros revendedores. En ausencia de transacciones comparables independientes del mismo revendedor, un apropiado margen de ganancia bruta puede ser derivado de las transacciones comparables independientes de otros revendedores.

Este método es menos dependiente de las similitudes físicas entre productos transferidos bajo el método de precio comparable independiente. Por ejemplo, distribuidores de gran variedad de productos de consumo durables podrían ejecutar funciones de distribución comparables; sin embargo, si hay diferencias sustanciales en los productos, éstas pueden indicar diferencias sustanciales en el análisis de las funciones a ejecutar entre los contribuyentes independientes y controlados. Así, podría esperarse que las transacciones controladas e independientes podrían incluir de la distribución de productos del mismo tipo general (por ejemplo, productos electrónicos). Más aún, diferencias significantes en el valor de las mercaderías distribuidas, por ejemplo, el valor de una marca comercial, puede, también afectar la confiabilidad de la comparación. Finalmente, la confiabilidad de las utilidades medidas basadas en beneficios brutos pueden ser adversamente afectada por los factores que tienen menos efectos en los precios. Por ejemplo, la ganancia bruta puede verse afectada por una variedad de otros factores, incluyendo las estructuras de costos (por ejemplo, la edad de la planta y de los equipos), experiencias de negocios (tales como si el negocio es recién iniciado o está maduro), o eficiencia en el gerenciamiento (indicado por la expansión o retracción de las ventas o compensaciones ejecutivas por tiempos extras). Así, diferencias materiales en esos factores

son identificados basados en evidencias objetivas y la disponibilidad del análisis puede verse afectado.

Bajo este método, un precio arm's length es determinado sustrayendo un apropiado margen de ganancia bruta del precio de reventa aplicable, que es el precio al cual el comprador revende el mismo producto o está revendiendo uno similar. Este método es típicamente aplicado a las ventas efectuadas a *distribuidores controlados* que no han añadido sustancial valor al producto en cuestión por la alteración de la mercadería o por el uso de la propiedad intangible (recordar que las funciones empaque, reempaque, etiquetadora o ensambles menores que no excluyen el uso de este método).

El apropiado margen de ganancia bruta es calculado multiplicando el precio de reventa por el margen de la ganancia bruta (expresado como un porcentaje de ventas) derivado en transacciones comparables independientes. Consistentemente en un tratamiento de precios discontinuos, rendimientos, descuentos, fletes, seguros y embalaje son requeridos. Cuando es posible, **el margen de ganancia bruta debería ser basado en una transacción arm's length que implique al mismo distribuidor** (por ejemplo un distribuidor compra algunas categorías de productos de un proveedor independiente). La transacción comparable no controlada no necesita suponer productos físicamente idénticos, pero deberían ser dentro de la misma categoría de producto (por ejemplo aparatos eléctricos) **e implica la misma función de distribución**. Ausente tal transacción de comparable independiente, se deberán efectuar ajustes apropiados a los márgenes de ganancia bruta por alguna diferencia entre los productos de reventa abastecidos por un proveedor independiente y productos comparados de un comparable de reventa de otros productos y gastos operacionales asociados con las funciones efectuadas y riesgos asumidos. El efecto en el precio de tales diferencias, podría requerir ajustes a los márgenes de ganancias brutas incluyendo las diferencias en : 1) niveles de inventario, 2) alcance y términos de las garantías, 3) ventas, marketing, programas y servicios de publicidad, 4) volumen de venta, 5) nivel de mercado, 6) riesgos de divisas, 7) extensiones de créditos y términos de pagos.

5.2.1.2.2. Comparación con un agente de ventas.

Si el contribuyente controlado es comparable a un agente de ventas que no tiene titularidad sobre las mercaderías y asume riesgos con respecto a su propiedad de tales mercaderías, la comisión ganada por tales agentes de ventas, expresada como un porcentaje del precio de venta independiente de las mercaderías en cuestión, podría ser usado como el margen de ganancia bruta comparable.

En el caso que un distribuidor exclusivo de cierto producto relacionado al formar el total del costo declarado por ventas vendidas por \$ 800, consistente de \$ 600 por la propiedad comprada al productor relacionado y \$ 200 de otros costos de mercaderías vendidas incurridas a partes independientes. Aplica su precio de reventa y márgenes brutos de ganancias de la siguiente manera:

Precio de reventa aplicable	\$ 1.000.-
Costo de mercaderías vendidas	\$ 600.-
Costos incurridos a partes independientes	\$ <u>200.-</u>
margen de ganancia bruta declarada	\$ 200.-

La Administración tributaria determina que **el apropiado margen de ganancia bruta es del 25%**.

Así, el apropiado margen bruto de ganancia es \$ 250 (25% del precio de reventa de \$ 1000). Porque el distribuidor está incurriendo en costos de ventas a partes independientes. Por lo tanto, un precio arm's length por las mercaderías compradas a su proveedora relacionada **debe ser determinado bajo 2 pasos**. Primero, el apropiado margen bruto de ganancia (\$250) es sustraído del precio de reventa aplicado (\$ 1.000). El monto resultante (\$750) es luego reducido por los costos de ventas incurrido con las partes independientes (\$200). Así, un precio arm's length para los costos de venta de la distribuidora en este caso igual a \$ 550 (\$ 750 menos \$ 200).

Es interesante advertir cómo de la realidad surgen las comparaciones, como el caso

del porcentaje de ganancias otorgados al agente de ventas por sus servicios ya que sirve como pauta para hallar el porcentaje del margen bruto de ganancia para la operación bajo análisis.

5.2.1.3. Método del Costo Adicionado.

Este método evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es arm's length por referencia a las ganancias brutas cargadas y realizadas en transacciones comparables independientes. Se usa comúnmente en casos que abarcan la fabricación, el ensamblaje, u otra producción de mercaderías que son vendidas a partes relacionadas. Se determina un precio arm's length agregando un apropiado margen de ganancia bruta a los **costos de producción** de la propiedad comprada por el contribuyente controlado. Dicho apropiado margen de ganancia bruta se computa multiplicando al costo de producir la propiedad transferida por el margen bruto incrementado, expresado como un porcentaje de costo, ganado en transacciones comparables independientes.

Donde es posible, el porcentaje de ganancia bruta añadida debiera estar basada en ventas comparables arm's length suponiendo el mismo productor (por ejemplo un productor vende algunos productos a un cliente relacionado y otros productos a otro independiente). Esta última no necesita suponer productos físicamente iguales, pero debería ser dentro de la misma categoría (ejemplo artefacto de consumo eléctrico) e implica la misma manufactura u otras funciones. Ausente tal transacción comparable independiente, prevalece el margen bruto de ganancia en la industria o comisiones ganada por agentes de compra podrían ser utilizadas como pauta.

Se requiere que la contabilidad de los costos de producir un cierto producto por la empresa controlada en oposición a la venta del producto independiente sean confiables. Por ejemplo, si los costos indirectos de producción son incluidos en los costos de ventas a clientes no relacionados para calcular el porcentaje de la ganancia bruta, para ello, los costos indirectos deben también ser incluidos en los costos de ventas a partes relacionadas al cual se le aplica el porcentaje de ganancia bruta. Los costos deben ser asignados entre diferentes categorías de ventas basadas en las prácticas contables conocidas, que no

favorezcan ni desfavorezcan alguna categoría de venta. Apropriados ajustes a los márgenes de ganancia bruta deben ser hechos por alguna diferencia entre la venta de productos a partes relacionadas y la venta comparable a partes independientes.

Las diferencias que podrían requerir ajustes a los porcentuales de márgenes brutos de beneficios incluyen:

- 1) Complejidad de manufactura o ensamblaje,
- 2) Manufactura, producción y proceso de ingeniería,
- 3) Proceso de ingeniería, producción y adquisición;
- 4) Funciones testeadas,
- 5) Venta, y gastos generales y de administración,
- 6) Riesgos de divisas,
- 7) Términos contractuales (alcance de los términos de las garantías provistas, volumen de ventas o compras, términos de los créditos, términos de los transportes).

5.2.1.3.1. Agente de Compras

Si un contribuyente controlado es comparable a un agente de compras que no posee la titularidad de propiedad u otro modo de asumir riesgos con respecto a la propiedad de tales mercaderías, la comisión ganada por ello, expresada como un porcentaje del precio de compra de las mercaderías, puede ser usado como el apropiado margen bruto de ganancia.

5.2.1.3.2. Consistencia en la Contabilidad.

El grado de consistencia en prácticas contables entre transacciones controladas y comparables independientes si no es materialmente igual o similar, afectan el margen bruto de las ganancias y la confiabilidad de los resultados. Así, por ejemplo, si las diferencias en inventario y otros costos de prácticas contables pudieran afectar materialmente el margen bruto de ganancia, la habilidad de hacer ajustes confiables a tales diferencias podrían afectar la confiabilidad de los resultados. Así, las transacciones controladas e independientes

podrían ser consistentes en la **discriminación de sus costos, entre costos de mercaderías vendidas y gastos operativos**. El término costos de producción incluye el costo de adquirir la propiedad que es tenida para la reventa.

En adición, datos disponibles para asegurar la consistencia contable entre todos los fabricantes controlados e independientes son necesarios. Además, los datos disponibles son suficientemente completos para concluir, que de haber diferencias materiales entre las transacciones controladas e independientes éstas han sido justificadas, y el efecto de las diferencias son definitivas y razonablemente establecidas, y los ajustes confiables son hechos en la contabilidad por dichas diferencias. Un rango arm's length puede ser establecido.

Tener en cuenta la imputación de los distintos conceptos, a saber por ejemplo, que gastos de supervisión general y costos administrativos fueron imputados como gastos operativos, los cuales no son prorrateados para las ventas. Por lo tanto, el margen de la ganancia bruta no siempre refleja los gastos de la supervisión general y los gastos operativos administrativos, porque ellos son contabilizados como costos de ventas de mercaderías. En tal caso los márgenes de la ganancia bruta deben ser ajustados para dar una contabilidad consistente. Si los datos no son suficientes para determinar si tales diferencias contables existen entre las transacciones controladas e independientes, la confiabilidad de los resultados decrecerá.

En el caso de que bajo contrato, se usaran materiales consignados y en el caso del producto a comparar, compraran sus propios materiales, el margen de ganancia bruta sería determinado por los costos de materiales. El hecho que la controlada **no lleve un riesgo de inventario por compra de sus propios materiales**, mientras los productores independientes llevan inventarios, es una diferencia significativa, que puede requerir un ajuste si la diferencia tiene un efecto material en los márgenes de ganancias brutas de los productores independientes. Inhabilidad en establecer razonablemente el efecto de esa diferencia en los márgenes de ganancias brutas afectará la confiabilidad de los resultados de las controladas.

Serán completos los datos disponibles si se tiene información sobre las funciones

ejecutadas y los riesgos asumidos por los productores independientes. Además, los datos son bien detallados de modo que permiten ajustes por diferencias en prácticas contables. Es importante determinar todas las diferencias en términos contractuales. Por ejemplo, no es posible determinar, qué partes en las transacciones independientes soportan riesgos corrientes. Además, diferencias en esos términos contractuales pueden materialmente afectar el precio o ganancias; la inhabilidad en determinar si tales diferencias existen entre transacciones controladas e independientes disminuirá la confiabilidad de esos resultados. Así, la confiabilidad de los resultados de transacciones independientes deben ser precisas para ser aplicadas en métodos estadísticos con el fin de establecer un rango arm's length.

5.2.1.4. Método de las Ganancias Comparables (CPM).

Los tres métodos anteriores están basados sobre operaciones. Pero para los bienes tangibles, también pueden ser usados dos métodos basados en la utilidad cuando no se encuentra un comparable del mismo nivel:

- i) El de la utilidad .
- ii) El de la utilidad dividida.

Dentro del método de las Ganancias Comparables, se evalúa si el monto cargado en una transacción controlada es un precio arm's length, basado en medidas objetivas de probabilidad (indicadores de nivel de ganancias) derivado de contribuyentes independientes que efectúan similares actividades en similares circunstancias.

5.2.1.4.1. Determinación de un resultado arm's length por el uso del Monto de Beneficios Operativos (ó C.O.P.).

Bajo este método, la determinación de un resultado arm's length está basado en el monto de los beneficios operativos (COP) que la parte testeada hubiera ganado en las **transacciones entre partes relacionadas si el indicador de nivel de beneficios fuese igual al de un comparable independiente** (beneficios operativos de ganancias, COP). Dicho COP es calculado para determinar un indicador de nivel de ganancia para un

comparable independiente. Dicho indicador se aplica a los datos financieros relativos a la parte testeada lo más cercana posible identificando la actividad de negocios.

Este indicador debería ser aplicado únicamente a los datos financieros de la parte testeada que están relacionadas a las transacciones controladas. Los beneficios operativos declarados por la parte testeada son comparables con los beneficios operativos derivados de los indicadores de niveles de ganancias de comparables independientes para determinar si las ganancias operativas registradas representan un resultado arm's length.

Se elegirá como Parte testeada aquel participante de las transacciones controladas cuyos beneficios operativos asignados a dichas transacciones controladas puedan ser verificadas usando los datos más confiables, y que requieran de pocos ajustes confiables y para el cual se tengan datos comparables independientes también confiables.

Para usar un rango arm's length en este método, el mismo será establecido usando beneficios comparables operativos derivados de un simple y único indicador de nivel de ganancia.

Indicadores de nivel de ganancias: son ratios que miden relaciones entre ganancias y costos incurridos o de los recursos empleados. Una variedad de indicador de nivel de ganancia puede ser calculado en algún caso dado. Si el uso de un nivel de ganancia particular es apropiado depende de un número de factores, -incluyendo la naturaleza de las actividades de las partes testeadas, la fiabilidad de los datos disponibles con respecto a los comparables independientes, y la extensión al cual el indicador del nivel de beneficios pueden producir una medida confiable del ingreso que la parte testeada hubiera ganado en relaciones comerciales con contribuyentes controlados en arm's length - teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias.

Ratios financieros miden relaciones entre beneficios y costos o rentas de ventas. Las diferencias funcionales generales tienen un gran efecto en las relaciones entre beneficios y costos o rentas de ventas y en la relación entre beneficios y activos operacionales. Ratios financieros son más sensitivos a diferencias funcionales que el ratio de retorno de capital empleado. Ratios financieros incluyen lo siguiente:

a) Ratios de beneficios operacionales de ventas ;

b) Ratios de ganancias brutas o gastos operativos. Disponibilidad bajo este indicador de beneficios también depende de la extensión, al cual la composición de los gastos operacionales de las partes testeadas, sean similares a los comparables de las partes independientes.

Asimismo, podrán utilizarse otros niveles de ganancia, si ellos proveen de medidas confiables de los ingresos que las partes testeadas hubieran ganado, si hubieran tenido relaciones comerciales con contribuyentes independientes arm's length. Sin embargo, indicadores de nivel de ganancia basados solamente en datos internos no son medidas objetivas de utilidad derivadas de operaciones de contribuyentes independientes envueltos en actividades de negocios similares bajo circunstancias iguales.

Consideraciones de comparabilidad y confiabilidad.

Si los resultados derivados de las aplicaciones de este método son medidas confiables de un resultado arm's length deben ser determinado usando los factores de la regla del mejor método.

Se estudiará un ejemplo de comparabilidad de una transferencia de propiedad tangible sin ningún ajuste.

'A' es una corporación extranjera cuya subsidiaria "S", tiene una auditoría por el año impositivo 1996. "A" fabrica un producto de consumo que se distribuye por todo el mundo. "S" importa los productos ensamblados y distribuye dentro del país "X" al nivel por mayor bajo el nombre de "R".

"A" no permite distribuir dicho producto a través de contribuyentes independientes. Productos similares son producidos por otras compañías pero ninguna de ellas es vendida a contribuyentes independientes o distribuidores independientes.

Basados en todos los hechos y circunstancias, la Administración Tributaria determina que el método de beneficios comparables proveerá la medida más confiable de un resultado arm's length. "S" es seleccionada como la parte testada porque efectúa actividades que son menos complejas que las realizadas por "A". Hay datos de un número de operadores independientes del negocio de distribución mayorista. De ese potencial

comparable se seleccionará compañías en el mismo segmento de la industria que ejecutan similares funciones y soportan similares riesgos que “S”. Un análisis de la información disponible en esos contribuyentes muestra que **la tasa de beneficios operativos es el más apropiado indicador del nivel de ganancia y ese ratio es relativamente estable al menos los tres años que se incluyeron en el promedio.** Para años impositivos 1994 a 1996, “S” muestra los siguientes resultados:

	1994	1995	1996	Promedio
Ventas	500.000	560.000	500.000	520.000
Costos de mercaderías vendidas	393.000	412.400	400.000	401.800
Gastos Operativos	80.000	110.000	104.600	98.200
Beneficios Operativos	27.000	37.600	(4.600)	20.000

Después que los ajustes han sido hechos para contabilizar idénticas diferencias materiales entre “S” y los distribuidores independientes, el promedio del nivel de ganancias operativas de las ventas es calculado para cada uno de los distribuidores independientes. Aplicando cada ratio a “S” se obtuvieron los siguientes beneficios operativos comparables para “S”:

<u>Ventas de Distribuidores Independientes</u>	<u>Beneficios operativos</u>	<u>COP' S</u>
A	1,7 %	\$ 8.840
B	3,1%	\$ 16.120
C	3,8%	\$ 19.760
D	4,5%	\$ 23.400
E	4,7%	\$ 24.440
F	4,8%	\$ 24.960
G	4,9%	\$ 25.480
H	6,7%	\$ 34.840
Y	9,9 %	\$ 51.480
J	10,5%	\$ 54.600

Los datos no son suficientemente completos para concluir que todas las diferencias materiales entre "S" y los distribuidores independientes han sido identificados. Así, la Administración tributaria obtiene un rango arm's length a través del uso del **rango intercuartil** de resultados, el cual va de \$ 19.760 a \$ 34.840. Aunque el ingreso operativo de "S" del año 1996 muestra una pérdida de \$ 4600, la Administración Tributaria determina que ningún prorrateo debiera ser hecho, porque el promedio declarado por "S" en concepto de ganancias operativas de \$ 20.000.- está dentro de ese rango.

5.2.1.5. Método de División de Beneficios.

Evalúa si el prorrateo de las ganancias operativas combinadas o pérdidas atribuibles a una o más transacción controlada es un arm's length por referencia al valor relativo de cada contribución del contribuyente controlado para las operaciones generadoras de los resultados ya sean de ganancias o pérdidas.

La combinación de pérdida o ganancia combinada debe derivar de la actividad comercial casi idéntica, identificando a los contribuyentes controlados para el cual el dato está disponible y que incluye a la transacción controlada (actividad de negocios relevantes.)

Para ello, deben realizarse apropiadas divisiones de beneficios y pérdidas. El valor relativo de cada contribución del contribuyente controlado aportado a la actividad empresarial relevante debe ser determinado de una manera que refleje las funciones ejecutadas, riesgos asumidos y recursos empleados por cada participante, consistente con las provisiones de comparabilidad. Se entiende que tal prorrateo corresponde a la división de beneficios o pérdidas que pudieran resultar de un arreglo entre contribuyentes independientes, asimilándolo a la ejecución de las funciones ejecutadas por los contribuyentes controlados en dicha actividad empresarial. El beneficio prorrateado de cualquier miembro particular del grupo controlado será necesariamente limitado al total de las ganancias operativas del grupo perteneciente a esa actividad empresarial. Por ejemplo, en un año dado, un miembro del grupo puede ganar un beneficio mientras otros miembros del grupo incurren en pérdidas. Además, no puede ser asumido que la combinación de

beneficios o pérdidas de la actividad de negocios relevantes puedan ser compartidos igualmente, o en alguna otra proporción arbitraria. Específicos métodos de prorrateo deben ser determinados bajo los siguientes métodos:

5.2.1.5.1. Método de la División de Beneficios Comparables.

La división de beneficios comparables deriva de las ganancias operativas de los contribuyentes independientes cuyas transacciones y actividades son similares a las de los contribuyentes controlados en las actividades empresariales similares. Bajo este método, cada porcentaje de las operaciones combinadas de beneficio o pérdida del contribuyente independiente es usado para prorratear ganancias o pérdidas de operaciones combinadas de la actividad de negocios similares.

Si los resultados derivados de la aplicación de este método son la medida más confiable de un resultado arm's length se usarán los factores descriptos bajo la regla del mejor método .

El grado de comparabilidad entre contribuyentes controlados e independientes será determinado al aplicar las especificaciones de comparabilidad ya mencionadas. En este método se compara la división de ganancias operativas entre contribuyentes independientes ocurridas en similares actividades y circunstancias. La comparabilidad del método CPM es válido para aplicarlo en este criterio, porque este método está basado en una comparación de beneficios operativos de contribuyentes controlados e independientes. Además, porque los términos contractuales de la relación entre los participantes en las actividades empresariales similares darán una determinación principal de prorrateo de funciones y riesgos entre ellos, por lo tanto, la comparabilidad bajo este método también depende particularmente del grado de similitud de los términos contractuales de contribuyentes controlados e independientes. Finalmente, la división de beneficios comparables pueden no ser usado si la ganancia operativa (como un porcentaje de activos combinados) de comparables independientes varía significativamente de los ganados por los contribuyentes controlados.

Ajustes por diferencias entre contribuyentes controlados e independientes se efectuarán en base al estándar de comparabilidad.

Los datos y suposiciones deberán considerar los siguientes factores:

1) La confiabilidad del prorrateo de costos, ingresos y activos entre actividades empresariales relevantes y las otras actividades de los participantes afectarán la seguridad de la determinación de ganancias operativas combinadas y su prorrateo entre los participantes. Si no es posible prorratear costos, ingresos y activos directamente basados en relaciones de hecho, una fórmula razonable de prorrateo puede ser usada. La confiabilidad de los resultados derivados de la aplicación de este método se reduce a los resultados de un método que requiera pocos prorrateos de costos, ingresos y activos. Similarmente, la confiabilidad de los resultados derivados de la aplicación de este método es influenciada por los datos financieros relativos a las transacciones controladas. Por ejemplo, si la **actividad empresarial relevante es el ensamblaje** de componentes comprados tanto de proveedores controlados como independientes, no puede ser posible aplicar el método únicamente a datos financieros relativos a transacciones controladas. En tal caso, la confiabilidad de los resultados derivados de la aplicación de este método será reducida. Se precisa un grado importante de consistencia de las contabilidades de los contribuyentes controlados e independientes para su comparación, pues pueden afectar materialmente los ítems que determinan el monto y locación de beneficios operativos, disminuyendo así la confiabilidad del resultado. Así, por ejemplo, si hay diferencias de inventario y otros costos de prácticas contables que pudieran materialmente afectar las ganancias operativas, es importante efectuar ajustes confiables para tales diferencias, de modo de no afectar la confiabilidad de los resultados.

2) La división de beneficios comparables se basa en **puntos de referencias externos de mercados**. Cuando el grado de comparabilidad entre transacciones controladas e independientes se incrementa, el peso relativo acordado al análisis bajo este método se incrementará. Además, la confiabilidad del análisis puede ser mejorada por el hecho que todas las partes de las transacciones controladas son evaluadas bajo la división de ganancias

comparables. Asimismo, la confiabilidad de los resultados de un análisis basadas en información de todas las partes intervinientes en una transacción se basa principalmente en la confiabilidad de los datos y las suposiciones pertinentes a cada parte integrante de dicha transacción controlada. Así, si el dato y la suposición son significativamente más confiable con respecto a una de las partes que con respecto a las otras, un método diferente, - focalizando únicamente en los resultados de esa parte -, puede dar valores más confiables.

5.2.1.5.2. Método de División Residual de Beneficios.

Bajo este método, ganancias o pérdidas operativas combinadas de la actividad empresarial relevante son prorrateadas entre contribuyentes controlados siguiendo **dos pasos:**

- a) Prorrateo de ingresos a contribuciones preestablecidas. El **primer paso** prorratea ingresos operativos a cada parte de la transacción controlada para proveer un retorno de mercado en razón de las contribuciones aportadas a la actividad de negocios relevantes. **Contribuciones corrientes** son aquellas de idéntica o similar clase que las hechas por contribuyentes independientes envueltos en actividades de negocios similares, por la cual es posible **identificar retornos de mercado.** Contribuciones corrientes, comúnmente incluyen contribuciones de propiedad tangible, servicios e intangibles que son generalmente poseídos por contribuyentes independientes, en similares actividades. Un análisis funcional es requerido para identificar esas contribuciones, de acuerdo a las funciones ejecutadas, riesgos asumidos e ingresos empleados por cada uno de los contribuyentes controlados. Retornos de mercado para las contribuciones preestablecidas deberían ser determinados con referencia a otros retornos conocidos por contribuyentes independientes en similares actividades, consistente con los métodos de propiedad tangible, intangible y de beneficios comparables ya descriptos.
- b) Prorrateo de beneficios residuales. En los casos donde los bienes intangibles están presentes, normalmente habrá una ganancia residual no prorrateada, luego de efectuado el prorrateo descripto en el Primer Paso.

Bajo este **segundo paso**, la ganancia residual generalmente deberá ser dividida entre

contribuyentes controlados, basados en el valor relativo de sus contribuciones de propiedad intangible a la actividad relevante del negocio que no fue contabilizada como una contribución corriente. El valor relativo de la propiedad intangible contribuido por cada contribuyente puede ser medido por **referencias externas de mercado** que reflejan el valor justo de mercado de tal propiedad intangible. Alternativamente, el valor relativo de contribuciones de intangibles puede ser estimados por el costo capitalizado del desarrollo del intangible y toda mejora y actualizaciones relacionadas menos un apropiado monto de amortización basado en la vida útil de cada intangible.

Finalmente, si los gastos de desarrollos del intangible de las partes son relativamente constantes sobre el tiempo y la vida útil del intangible de todas las partes es aproximadamente la misma, el monto de los gastos actuales en años recientes que pueden ser usados para estimar el valor relativo de las contribuciones del intangible. Si la propiedad intangible contribuida por cada contribuyente controlado es también usado en otras actividades del negocio (tales como transacciones con otros contribuyentes controlados) una apropiación correcta del valor del intangible debe ser hecha entre toda la actividad del negocio en el cual es usado.

Comparabilidad y Consideraciones Confiables.

Así, comparabilidad y calidad del dato y suposición deben ser considerados a los efectos de determinar si este método provee la mejor medida confiable de un resultado arm's length. La aplicación de estos factores a la división de resultados residuales es discutida en los siguientes párrafos. Este método consta de dos pasos:

a) El primer paso de la división de ganancia residual se apoya en **puntos de referencia de la rentabilidad del mercado**. Así, las consideraciones comparables que son relevantes para el primer paso de la división de ganancia residual son esas que son relevantes para los métodos que son usados para determinar retornos de mercados para las contribuciones preestablecidas.

b) El segundo paso de la división de ganancia residual, no obstante, puede no apoyarse en **los puntos de referencias dispuestos en el punto a); siendo reducido** a la extensión del prorrateo de ganancias .

La confiabilidad de los resultados derivados de la división de ganancia residual por la calidad del dato y de las suposiciones usadas para aplicar este método, en particular, los siguientes factores deben ser considerados como puntos de referencia de mercado. Así la comparabilidad de los resultados bajo este método comprende:

i) La confiabilidad del prorrateo de costos, ingresos y activos como los descritos en párrafo anterior, o sea datos y suposiciones de comparabilidad del método de división de beneficios;

ii) Consistencia contable como las ya descritas;

iii) La confiabilidad de los datos usados y las suposiciones hechas en valorar la propiedad del intangible contribuida por los participantes. En particular, si la capitalización de costos de desarrollo es usada para estimar el valor del intangible, se podrá usar otros métodos que no requieren tal estimación, por las siguientes razones.

1) En algunos casos dados, los costos de desarrollo del intangible puede no estar relacionado con su valor de mercado.

2) El cálculo de los costos capitalizados de desarrollo puede requerir el prorrateo de costos indirectos entre la actividad relevante del negocio y el resto de las actividades del contribuyente relacionado, el cual puede afectar la confiabilidad del análisis. Finalmente, el cálculo de los costos puede requerir suposiciones con respecto a la vida útil del intangible.

Al extender el prorrateo de ganancias en el segundo paso, que no está basado en puntos de referencia de mercado, la confiabilidad del análisis decrecerá si sólo se basa en los puntos de referencia de mercado.

Finalmente, la confiabilidad del análisis bajo este método podrá ser mejorado por el factor que todas las partes a la transacción controlada son evaluadas bajo la división de la ganancia residual. Sin embargo, la confiabilidad del resultado, como ya se sabe, es garantizada por la confiabilidad de los datos aportados por cada parte integrante de la transacción.

Así, si el dato y suposición son significativamente más confiable con respecto a una de las partes que con respecto a las otras, un método diferente, focalizado únicamente en los resultados de esa parte, podrá conceder mayor confiabilidad al resultado.

En el apéndice I que se acompaña al presente trabajo, pueden verse ejemplos sobre la aplicación de este procedimiento.

5.2.1.6. Métodos no especificados.

Estos métodos pueden ser usados para evaluar si el monto cargado en las transacciones controladas es un arm's length. Debería tomarse en cuenta el principio general de que los contribuyentes independientes evalúan los términos de una transacción considerando alternativas realistas a esa transacción, y sólo entra en una particular transacción si ninguna de las alternativas es preferible a ella. Por ejemplo, si el método de precios comparables independientes provee una estimación directa del precio al cual las partes pudieran haber acordado si ellos recurrieran directamente a dicha alternativa de mercado de transacciones controladas. Así, para establecer si una transacción controlada conoció un resultado arm's length, un método no específico pudiera proveer información en precios o ganancias que el contribuyente controlado pudiera haber realizado por elegir una alternativa realista a la transacción controlada. Así, para establecer si una transacción controlada conoce un resultado arm's length, métodos no específicos podrá proveer información en precios o ganancias que el contribuyente controlado pudiera haber realizado por elegir alternativas realistas. Como con algún método, el no especificado será aplicado siempre y cuando propvea la medida más confiable de un resultado arm's length bajo el principio de la regla del mejor método. Si concede datos internos como comparables independientes, su confiabilidad se reducirá. Así, la confiabilidad de un método será afectada por la confiabilidad de los datos y suposiciones usados para aplicar dicho método, incluyendo proyecciones usadas.

Se concluye que I.R.S. acepta los métodos no específicos cuando la información que se provee es fidedigna. Es decir, deben respetarse las normas generales sobre:

- i) Principio del "arm's length";
- ii) Debe ser el método mejor;
- iii) Soportar el análisis de comparabilidad.

5.2.2. METODOS PARA DETERMINAR EL INGRESO IMPOSITIVO EN CONEXION CON UNA TRANSFERENCIA DE PROPIEDAD INTANGIBLE

El monto arm's length cargado en una transferencia de propiedad intangible controlada debe ser determinada bajo uno de los cuatro métodos mencionados a continuación.

- 1) método de transacción comparable no controlado (CUT), a describir en el punto 5.2.2.1.
- 2) Método de beneficios comparables, ya descritos en el punto 5.2.1.4.
- 3) Método de beneficios residuales, descrito en el punto 5.2.1.5.
- 4) Métodos no especificados a describirse en el punto 5.2.1.6.

Para propósitos de sección 482, **un intangible es un activo** que consta de algunos de los siguientes ítems y tiene valor sustancial independiente:

- 1) Patentes, invenciones, fórmulas, procesos, diseños, patrones, o know-how.
- 2) Derechos de reproducción y literatura, musical, o composiciones artísticas;
- 3) Nombre comercial, marcas,
- 4) Franchises, licencias o contratos;
- 5) Métodos, programas, sistemas, procedimientos, campañas, inspección, estudios, pronósticos, estimaciones, listas aduaneras o datos técnicos, y
- 6) Otros similares ítems. Se considera un ítem similar a los enunciados de 1 a 5 de esta sección si su valor deriva, no de su atributo físico pero si, de su contenido intelectual u otra propiedad intangible.

5.2.2.1. Método de transacción No Controlada (CUT)

El método CUT evalúa si el monto cargado en una transferencia controlada de propiedad intangible fue arm's length por referencia a los montos cargados en una operación comparable independiente efectuada por terceras partes. El monto determinado bajo este método podría necesitar ajustes periódicos.

5.2.2.1.1. Comparabilidad y confiabilidad.

El grado de comparabilidad entre las transacciones controladas e independientes está determinado por la aplicación de los factores de comparabilidad. Todos los factores ya descritos, deben ser considerados, como también **algunos factores específicos**. Se tendrá que tener en cuenta las diferencias en términos contractuales o condiciones económicas en dichas transacciones ya que podrían afectar materialmente el monto cargado en las mismas. De no ser así, deben realizarse los ajuste correspondientes.

Los factores a tener en cuenta para determinar la comparabilidad son:

5.2.2.1.2. Propiedad intangible comparable.

Para que la propiedad intangible contenida en una transacción independiente pueda ser considerada comparable a la propiedad del intangible de una transacción controlada, **ambos intangibles deben:**

- (i) Ser usados en conexión con productos similares o procesos dentro de la misma industria o mercado; y
- (ii) Tener similar potencial de utilidad. Dicho potencial de utilidad de un intangible es una medida fidedigna para **calcular directamente el valor neto presente de los beneficios** a ser realizados (basados en beneficios futuros a ser realizados o costos a ser ahorrados) a través del uso o subsecuentes transferencias de intangible, considerando la inversión de capital y los gastos de inicio requeridos, los riesgos a ser asumidos, y otras consideraciones de importancia.

La necesidad de medir fidedignamente el potencial de beneficio se incrementa en relación al monto total de beneficios potenciales y a la tasa de retorno potencial en inversiones necesarias para explotar el intangible.

Si la información necesaria para calcular el valor neto presente de los beneficios a ser realizados no está disponible, entonces se reducirá la confianza de los datos para calcular dicho potencial porque al comparar el porcentaje de beneficio en término de monto total con la tasa de retorno da un pequeño porcentaje. Finalmente, la certeza de una

medida de potencial de beneficio es afectada por la posibilidad de los beneficios atribuibles al bien intangible puedan ser separados del beneficio atribuido a otros factores, tales como: funciones desempeñadas y otras fuentes empleadas.

5.2.2.1.3. Circunstancias comparables.

Para evaluar la comparabilidad de las circunstancias de transacciones controladas e independientes, aunque todos los factores ya descritos deben ser considerados, a continuación, se detallan los factores específicos que pueden ser relevantes particularmente en este método:

- (i) **Los términos de la transferencia** (incluyendo los derechos de explotación cedidos en el intangible, el carácter exclusivo o no de algunos de los derechos cedidos, algunas restricciones en el uso, o algunas limitaciones en el área geográfica en que los derechos puedan ser explotados;)
- (ii) **El grado de desarrollo del intangible** (incluyendo, donde sea apropiado, aprobaciones gubernamentales necesarias, autorizaciones, licencias,) en el mercado en el cual el intangible será usado;
- (iii) **Derechos a recibir actualizaciones**, revisiones, o modificaciones del intangible;
- (iv) **La singularidad de la propiedad** y el período por el cual es el único, en su especie, incluyendo el grado y duración de protección asumida por la propiedad bajo las leyes de los países relevantes;
- (v) **La duración** de la licencia, contrato, u otro acuerdo, y alguna terminación o renegociación de los derechos;
- (vi) **Alguna disponibilidad económica y riesgos a ser asumidos por el transferente;**
- (vii) **La existencia y extensión de alguna transacción colateral o negocios relacionados entre el transferido y el transferente;**
- (viii) **Las funciones a ser ejecutadas por el transferente al transferido, incluyendo alguna subordinación o servicios subsidiarios.**

5.2.2.1.4. Datos y suposiciones.

La certeza de los resultados derivados del método de las transacciones comparables no controladas es afectada por la totalidad y seguridad de los datos usados y la exactitud de las suposiciones hechas para aplicar este método .

5.2.2.2. Métodos no específicos

Otros métodos pueden ser usados para evaluar si el monto cargado a la transacción controlada es un arm's length. Cualquier método usado bajo este párrafo debe ser aplicado de acuerdo a las provisiones ya comentadas. En consistencia con los métodos ya detallados, la aplicación de un método distinto pudiera tomarse en cuenta siguiendo el principio general de que los contribuyentes independientes evalúan los términos de la transacción considerando otras alternativas realistas, y eligiendo la más conveniente. Por ejemplo, el método comparable de transacción no controlada compara una transacción controlada a similares transacciones independientes para proveer **una estimación directa del precio** que las partes hubieran acordado tener .Aún más, para establecer si una transacción controlada conoció un resultado arm's length, un método no específico debería **suministrar información en los precios o beneficios** que el contribuyente controlado pudiera haberse dado cuenta de obtener al momento de elegir esa alternativa.

Como cualquier otro método, un método no específico no será aplicado a menos que provea la medición más confiable de un resultado arm's length certero bajo los principios de la regla del mejor método. Aún más, de acuerdo con la comparabilidad en toda su extensión si un método confía en un dato interno más que en un comparable independiente, dicha confianza deberá ser reducida. **Por lo tanto, la confianza de un método estará influenciada por la confiabilidad de los datos y suposiciones usados en el mismo, incluyendo el uso de algunas proyecciones.**

Este ejemplo ilustra una aplicación del principio de este párrafo.

Ejemplo 1. A es una compañía americana que licencia a su subsidiaria extranjera, E, el proceso de propiedad que permite la fabricación del producto L, un adhesivo industrial de larga duración. a un costo sustancialmente menor que los ofrecidos en el mercado. Usando

el proceso de propiedad, E manufactura L y vende a partes relacionadas e independientes, siendo el precio de mercado de \$ 550 por tonelada. Bajo los términos de licencia de contrato, E paga a A un royalty de \$100 por tonelada del producto vendido. A también fabrica y vende el producto en los EE.UU.

Para evaluar si el royalty abonado por la transferencia del proceso de la propiedad a E fue un precio arm's length, la Administración Tributaria podría considerar, sujeto a la regla del mejor método la alternativa de que A produzca y venda el producto L por sí mismo. Estimaciones fidedignas indican que si A directamente proveyó producto L al mercado europeo, un precio de venta de \$ 300 por tonelada pudiera cubrir sus costos y proveer una ganancia razonable para sus funciones, riesgos e inversiones de capital asociadas con la producción de L para el mercado europeo. Dado que el precio de mercado de L fue de \$ 550 por tonelada, por licenciar el proceso de propiedad a E, **A renuncia \$ 250 por tonelada de ganancia sobre la ganancia que hubiera sido necesario compensar por sus funciones, riesgos e inversiones** supuestas en proveer dicho producto al mercado europeo por sí mismo. Basado sobre estos hechos, la Administración Tributaria concluye que un royalty de \$ 100 por el proceso de propiedad no es un resultado arm's length.

5.2.2.3. Reglas especiales para la transferencia de la propiedad intangible.

Se analizarán distintos aspectos :

1. Formas de consideración. Si una transferencia de un intangible se paga nominal o no, consideraciones de si el transferente ha retenido un interés sustancial en la propiedad, la consideración arm's length será la forma de un royalty.

2. Ajustes periódicos. a) Regla general. Si un intangible es transferido bajo un arreglo que cubre más de un año, la consideración cargada en cada año impositivo podrá ser ajustado para asegurar que es medido con el ingreso atribuible al intangible. Ajustes hechos deberán ser consistentes con el standard arm's length. Para determinar tales ajustes en el año impositivo bajo examen, la Administración podría considerar todos los factores relevantes y circunstancias a través del período del intangible en que fuera usado. Cuando la determinación del monto cargado para un intangible fue un monto arm's length no

eliminará la posibilidad de hacer ajustes en un subsiguiente año impositivo.

b) Excepciones:

i) Transacciones envolviendo el mismo intangible . Si un mismo intangible fuera transferido a un contribuyente no controlado bajo las mismas circunstancias sustanciales como la de una transacción controlada; dicha transacción sirve como base para la aplicación del método de la transacción comparable independiente en el primer año impositivo en el cual consideraciones periódicas sustanciales fueran requeridas a ser pagadas ; y si el monto pagado en ese año fue un arm's length; luego, los prorrateos no serán necesarios en un año posterior para una transferencia controlada de la propiedad intangible.

ii) Transacciones envolviendo un intangible comparable. Si el resultado arm's length es derivado de la aplicación del método de transacción de un comparable independiente basado en la transferencia de un intangible comparable bajo circunstancias comparables a esas transacciones independientes, los prorrateos no serán hechos, si cada uno de los siguientes factores fueron establecidos:

a) Los contribuyentes controlados firmaron un contrato escrito (contrato controlado) que proveyó para un monto de consideración con respecto a cada año impositivo en el cual consideraciones periódicas sustanciales fueron requeridas a ser pagadas bajo el acuerdo, y tales acuerdos continuaron en efecto para el año impositivo bajo revisión;

b) Hay un acuerdo escrito estableciendo los términos de una transacción independiente comparable basado en las consideraciones arm's length (contrato independiente); éste no contiene provisión alguna que pudiera permitir algún cambio en el monto de la consideración, una renegociación o una terminación del contrato, en circunstancias comparables a las de las transacciones controladas en el mismo período impositivo, bajo revisión;

c) Los acuerdos controlados son sustancialmente similares a los acuerdos independientes, con respecto al período de tiempo por el cual está vigente;

d) Los acuerdos controlados limitan el uso del intangible a un especificado campo o propósito en una manera que es consistente con la práctica de la industria y algunas de las limitaciones en el acuerdo entre partes independientes;

e) Hubo pocos cambios sustanciales en las funciones ejecutadas por el transferido

controlado después que el acuerdo entre partes controladas fuera ejecutado, excepto los cambios requeridos por eventos que no fueron previstos oportunamente;

f) Las ganancias agregadas actualmente ganadas o el ahorro de costo agregado son realizadas por los contribuyentes controlados de la explotación del intangible en el año bajo examen, y todos los años pasados, **son menos del 80% y no más que el 120% de los beneficios proyectados o costos ahorrados** que fueron previstos cuando la comparabilidad de los acuerdos independientes fueron establecidos.

(iii).- Otros métodos además de la transacción comparable no controlada

Si el monto arm's length fue determinado bajo algún otro método, ningún prorrateo será hecho si se establecieron los siguientes factores:

- a) Los contribuyentes controlados firmaron un contrato escrito (acuerdo controlado) que proveyó un monto a pagar con respecto a cada año impositivo sujeto a tales acuerdos, y si los mismos continúan surtiendo efectos para el año impositivo bajo revisión;
- b) Los montos abonados derivados de un acuerdo contractual entre partes controladas fue un monto arm's length para el primer año impositivo, y cuando la documentación fue preparada contemporáneamente con la ejecución del acuerdo controlado;
- c) No ha habido cambios sustanciales en las funciones ejecutadas por el transferido controlado de la explotación del intangible en el año bajo examen, y todos los años pasados, no son menos que el 80% ni más que el 120% de las ganancias en proyección o de los costos ahorrados que fueron previstos cuando el acuerdo entre las partes controladas entró en vigencia.

(iv) Eventos extraordinarios.

Ningún prorrateo será hecho si se contemplan los siguientes requisitos:

- a) Al momento de los eventos que fueron pasando el control de los contribuyentes y que pudieran no ser razonablemente anticipados al tiempo en que el acuerdo entre las partes controladas haya entrado en ejecución, los beneficios actuales o de ahorros de costos realizados por el contribuyente caigan dentro del rango del 80% o menos que el 120%

respecto de los beneficios o ahorros de costos proyectados.

b) Si se cumplieron los requisitos de los bienes intangibles y de la aplicación de otros métodos.

(v) Período de cinco años. Si el requerimiento se encuentra por cada año de un período de cinco años comenzando con el primer año en el cual sustanciales y periódicas consideraciones fueron requeridas a ser pagadas; luego, ajustes no periódicos serán hechos.

5.2.2.4. Propiedad del Intangible.

Si el propietario de los derechos para explotar un intangible los transfiere a un contribuyente controlado, el propietario debe recibir un monto de contribución por la transferencia, que será determinado de acuerdo con las provisiones siguientes. El derecho a explotar el intangible puede ser subdivido, de modo tal que un único intangible puede tener múltiples propietarios. Así, por ejemplo, el propietario de una marca puede licenciar a otra persona los derechos exclusivos y retener el derecho a usar el intangible. En tales casos, ambos, el licenciataria y el licenciado deberán considerarse propietarios con respecto a sus respectivos derechos de explotación.

ii) Identificación del propietario.

a) Propiedad intangible legalmente protegida. El propietario de un derecho legal a explotar un intangible, comúnmente será considerado como el propietario real para propósitos de esta sección. El propietario legal puede adquirir las operaciones pautadas en el contrato bajo el cual se le transfirió todo o parte de los derechos del titular. Así la Administración puede imputar un acuerdo convenido entre el propietario legal y un tercero, si la conducta del contribuyente controlado indica la existencia de tal acuerdo.

b) Propiedad intangible que no está legalmente protegida. En el caso de que la propiedad intangible no esté legalmente protegida, el desarrollador del intangible será considerado como el propietario. Excepto, si dos o más contribuyentes controlados juntos, desarrollaron un intangible. Para los propósitos de la Sección 482, **sólo uno de los contribuyentes**

controlados será reconocido como el desarrollador y propietario del intangible, y el otro miembro participante, sólo en calidad de asistente. Ordinariamente, el desarrollador es el contribuyente impositivo que soporta los gastos indirectos y directos del desarrollo del intangible, incluyendo la provisión, sin una adecuada compensación, de la propiedad o servicio, como así también, contribuir sustancialmente para desarrollar el intangible. Un contribuyente controlado será presumido de no tener que soportar los costos de desarrollo, si a través de un contrato anterior al suceso del proyecto, otra persona está obligada a reembolsar los costos del contribuyente controlado. Si no puede ser determinado que el contribuyente soportó la porción mayor de los costos de desarrollos, todos los hechos y circunstancias serán tomadas en cuenta, **incluyendo la locación del desarrollo de la actividad, la capacidad de cada contribuyente controlado de llevar una proyección independiente.**

c. Prorrateo con respecto a la asistencia provista al propietario.

Los prorrateos pueden ser hechos para reflejar una cantidad arm's length en concepto de asistencia provista al propietario del intangible en conexión con el desarrollo o mejoramiento del mismo. Tal asistencia puede incluir: préstamos, servicios o el uso de tangible o propiedad intangible. La misma, debe soportar un reembolso de igual magnitud a la que sucede cuando una parte no relacionada compra a un precio arm's length, bajo circunstancias similares a la de los contribuyentes controlados.

5.2.3. Cuestiones específicas.

Asimismo, el I.R.S. presenta reglas específicas para *determinados tipos de ingresos* que se analizará a continuación con respecto al tratamiento de los **préstamos y anticipos.**

Dice: “una tasa de interés arm-length deberá ser cargada en los préstamos y los anticipos hechos por uno de los miembros de un grupo controlado a otro. Para determinar la tasa de interés arm's length, se debe tener en cuenta, los montos y duración del préstamo, la seguridad que lo envuelve, la estructura del crédito del prestador y la tasa de interés prevaleciente al sitio del prestamista o acreedor de préstamos comparables. Como siempre, si el préstamo o anticipo representa el procedimiento para obtener fondos por parte del prestamista, la tasa de interés arm's length debe igualar la tasa de interés pagado por el

deudor incrementado por un monto que refleje el costo o deducciones incurridas por el prestamista al otorgar el préstamo, a menos que el contribuyente establezca una tasa de interés apropiada bajo el standard general del arm's length. La provisión relativa a la tasa de interés arm's length no se aplica en forma presunta, la cual, en los hechos, representa contribuciones de capital o distribución por una corporación con respecto a sus acciones.

En adición, ciertos préstamos y anticipos califican para una tasa de interés segura.

Para calificar así:1) el prestamista no debe estar comprometido regularmente en los negocios de solicitar préstamos o anticipos al mismo tipo general, tal como el préstamo o anticipo en cuestión;

2) el interés y los montos de capital deben estar establecidos en dólares. Para calificar como préstamos y anticipos, el Comisionista no reasignará ingresos de interés o gastos si la tasa de interés actual cargada es al menos el 100% de la tasa federal, pero no en exceso del 130% de la misma.

La tasa aplicable será aquella que, actualmente no supere el límite del 130% de la tasa federal. La tasa aplicable federal es la tasa de interés de deuda del Gobierno americano comparable con la determinada por el IRS bajo Sección 1274(d). **Tasas de interés arriba(abajo) del "rango del "puerto seguro" será reducido o incrementado a lo subido o bajado respecto del límite de ese rango a menos que el contribuyente pueda establecer que la tasa del interés reportado fue una tasa arm's length."**

5.3. Discrepancia en cuanto a los métodos aceptados por el I.R.S. y la O.C.D.E.:

Debido a que los métodos tradicionales han creado dificultades de control ante las nuevas prácticas empleadas por los grupos multinacionales para reducir la carga tributaria, fue imprescindible la creación de nuevos métodos como los ya aprobados por el I.R.S.

Este nuevo horizonte que persigue sanear la situación tributaria de determinadas filiales -especialmente las japonesas- situadas en el territorio norteamericano, cuyas bases

imponibles son negativas de forma continuada en el tiempo, contiene una serie de criterios que provocan malestar en algunos países miembros de la O.C.D.E.

De la comparación de las directrices de la O.C.D.E. con el reglamento de los Estados Unidos de América surgen las siguientes diferencias conflictivas:

- la regla del mejor método no está incluida; de acuerdo con las directrices, un método es, en principio, suficiente;
- el alcance intercuartil, incluido en el esquema estadounidense del arm's length no es aceptado; y
- no existen métodos especiales para los bienes intangibles y el concepto "proporcionados con la renta" tampoco es aceptado por la O.C.D.E.

La mayor diferencia radica en el tratamiento de los métodos basados sobre las utilidades. En los Estados Unidos, los métodos de la utilidad comparable y de la división de la utilidad son colocados en un mismo nivel con los tres métodos tradicionales -precio comparable no controlado, precio de reventa y costo adicionado- y todos ellos están sometidos a la regla del mejor método.

En cambio, en las directrices de la O.C.D.E. el tratamiento de los métodos del margen neto operativo y de la división de la utilidad, resultan ambivalentes. Por un lado, se establece que estos métodos casi nunca son aplicados y que los tres métodos tradicionales casi siempre pueden ser usados. Por el otro lado, los métodos del margen neto operativo y de la división de la utilidad son caracterizados, en principio, como métodos arm's length, pero inferiores a los tres métodos tradicionales. Sólo el método de la utilidad comparable es autorizado si él reúne las condiciones de las directrices²⁰.

"Alemania dejó bien sentado su postura durante las discusiones del grupo de trabajo N° 6 de la O.C.D.E. sobre la inclusión del método C.P.M. argumentando que no respetaba en modo alguno el artículo 9° del Modelo de Convenio"²¹. El tratamiento de otros métodos

²⁰ Método de la utilidad por transacción es un método americano que en la práctica se usa en Europa (CPM) y no es aceptado por la OCDE. Si bien, los europeos no podrían aceptarlo en este momento, resulta ser buenos para la toma de decisiones a nivel gerencial.

²¹ Hortala Vallve. Informe sobre Precios de Transferencia. Revista Crónica Tributaria N° 75, año 1995.

fue mucho más claro en el informe de 1979 de la OCDE; donde estipula que tales métodos no son adecuados como precios de transferencia, pero en el mejor de los casos resultan **apropiados como métodos de comprobación.**

- “Pretender que el CPM sea válido cuando es muy difícil encontrar una transacción comparable, cómo puede haber beneficios comparables o empresas comparables. Esta fue la lógica utilizada por los miembros de la O.C.D.E. para rechazar su implementación como otro método válido, aunque ofrece ventajas que pueden permitir luchar de forma eficaz contra la elusión fiscal internacional, especialmente en los supuestos de operaciones vinculadas en que intervienen entidades situadas en territorios de baja tributación.”²²

5.4. Precios de transferencia en conexión con las Valuaciones Aduaneras.

Antes de 1982, la Sección 482 mostraba poco interés en cuanto a la utilización de los métodos de valuación aduanera para determinar un principio arm's length. Sin embargo, las mismas fueron usadas por analogía o como una manera de mostrar un precio comparable controlado, con la actuación del Servicio aduanero como la tercera parte no relacionada, pero fueron de uso limitado. No obstante, en 1982, mayores chances dieron al uso de los métodos de las valuaciones aduaneras americanas en la Sección 482, por lo tanto, la misma está más cercana a ella.

Como se puede observar, la analogía se aplica a dichos métodos.

Una indicación del crecimiento de la importancia de las valuaciones aduaneras pueden ser halladas en la Sección 1059A, las cuales fueron promulgadas como parte del Acta de Reforma Impositiva del año 1986. Esa nueva sección prevé que los importadores dentro de los EE.UU., -en transacciones entre partes relacionadas (dentro del significado de Sección 482)-, no pueden declarar un precio de transferencia distinto al contabilizado como costo de inventario de tal propiedad, evitando que éste último sea mayor que el declarado en sede aduanera.

²² Hortala Vallve: Informe sobre Precios de Transferencia. Revista Crónica Tributaria N° 75, año 1995

La aplicación de esa norma trae como resultado que, usando valuaciones aduaneras menores que el precio reportado para el impuesto a las rentas, automáticamente se reducirán los costos de inventarios de esas mercaderías para los propósitos del impuesto a las rentas, removiendo los beneficios impositivos de un alto precio de transferencia **aun cuando se pueda demostrar que dicho precio responde al estándar arm's length.** Porque el resultado será cuestionado fuera de la Sección 482. A mi entender, esta norma de comparación debiera ser aplicada en todos los países, de modo tal de lograr coherencia en los montos declarados ante el servicio aduanero y los imputados en las contabilidades de dichos productos que luego tienen incidencia en el resultado final del impuesto a la renta y como consecuencia de ello, evitaría cuestionamientos sobre los precios de transferencias de los productos en cuestión.

La conferencia del acuerdo de la Sección 1059A llama al IRS a proveer reglas que coordinen los principios de valuación aduanera e impositiva. Hasta el momento, no hay ninguna provisión por el cual los importadores americanos cuyos precios de transferencia han sido reducidos por el IRS por la aplicación de la Sección 482, pueda obtener un ajuste en sus valuaciones aduaneras.

6. Conexión de los precios de transferencia con el Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Nueva modalidad de comercio.

La era de la tecnología digital utilizada a través de redes cuyo interlocutor es el mundo, ha modificado la forma de realizar las operaciones internacionales como veremos a continuación previo a clasificarlo.

6.1. Clasificación del Comercio Electrónico.

El **comercio electrónico** es definido por la ORGANIZACION MUNDIAL DEL COMERCIO (O.M.C.) como el intercambio comercial de bienes y servicios a través de redes de información global.

Entiende por “comercio” a todo tipo de transacción que permita un intercambio de valores; pudiendo clasificarlas entre empresas y entre empresas y particulares.

Se define ‘electrónico’ a toda infraestructura global de ordenadores.

Observando los últimos tiempos en que las transacciones ya no son solamente físicas, sino que se ha entrado en la era digital, que por vía Internet o telefónica se realizan ventas de un modo rápido, siendo difícil de controlar el valor de las mismas. Para ello, resumiré algunos conceptos como así también la normativa desde el punto de vista de distintos organismos.

Cabe distinguir que existen dos clases de comercio electrónico:

1) Indirecto: consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente usando canales de distribución tradicionales (envío postal y servicios de courier). Esta clase de comercio depende de factores externos como por ejemplo, la eficiencia de los sistemas de transportes y se puede asimilar a las ventas a “distancia”.

2) Directo: es aquel mediante el cual el pedido y el envío de los bienes intangibles y/o servicios se producen ‘on line’ (programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo de las fronteras geográficas, sin obstáculo alguno, aprovechando todo el potencial de los mercados electrónicos mundiales.

Se concluye que el sistema indirecto de comercio electrónico no tiene ninguna diferencia con las ventas telefónicas o por correo, pero en el directo, como ocurre en la venta de música, diseños o software, que pueden prestarse de una computadora personal a otra, son inmateriales y viajan por la red, por lo cual resulta necesario comprender adecuadamente cada uno de los tipos de intangibles y servicios que comprenden.

El comercio electrónico tiende a borrar los límites nacionales, el origen y destino del ingreso. Cabe destacar que el estudio de estos conceptos ayudan a comprender la integración de la estructura de costos, importante al momento de analizar las bases imponibles de cada transacción.

6.2 Clasificación y Análisis del concepto de bienes intangibles según la Organización

Mundial de la Propiedad Intelectual (O.M.P.I.) y la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.).

La O.M.P.I. distingue dos categorías o conjuntos de derechos:

- 1) Derechos de autor: incluye obras literarias, artísticas, musicales, fotográficas y audiovisuales. Dentro de la categoría de las obras literarias, la ley 25.036 incorporó al software.
- 2) Titularidad de la propiedad industrial: incluye las invenciones, marcas de fábrica y de comercio, dibujos y modelos industriales, denominaciones de origen y secretos industriales o comerciales.

La Organización Mundial del Comercio (O.M.C.), en su Ronda Uruguay, ratificó el acuerdo sobre los aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el comercio, llamado comúnmente “**Tratados TRIP’S**” . En uno de sus considerandos expresan el deseo de establecer relaciones de mutuo apoyo con la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI).

En el presente acuerdo, la expresión “**propiedad intelectual**” abarca los siguientes conceptos: 1) Derecho de autor y derechos conexos; 2) Marcas de fábrica o de comercio; 3) Indicaciones geográficas; 4) Dibujos y modelos industriales; 5) Patentes; 6) Esquemas de trazado (topografías) de los circuitos integrados; 7) Protección de la información no divulgada.

Cabe hacer notar una buena distinción efectuada por el Dr. Zunino²³ en cuanto a que²⁴ “ se distingue con claridad entre el comercio de bienes, el comercio de servicios y los aspectos del comercio relacionados con la propiedad intelectual. En base a ello haremos un **resumen** de lo que comprende cada uno de ellos:

Anexo 1 A del Acuerdo de Marrakech habla del **comercio de mercaderías**.

Anexo 1 B del mismo Acuerdo trata sobre el **comercio de servicios (Acuerdo**

²³Zunino y otros: Reforma Tributaria del '99. Errepar. Edición Febrero 1999, pág.286.

²⁴ En la ex G.A.T.T., hoy O.M.C., con la firma del Acuerdo de Marrakesh, que fuera ratificado por nuestro país mediante Ley 24.425. se aprobaron los resultados de la Ronda Uruguay.

GATS)

Anexo 1 C del mismo Acuerdo trata sobre los aspectos de los **derechos de propiedad intelectual** relacionados con el comercio. (**Acuerdo TRIPS** -Trade-Related Aspects of Intellectual Property-).

Como conclusión se desprende que no existe asimilación alguna entre mercaderías, servicios y derechos de propiedad intelectual, aunque todos integren el mismo cuerpo normativo que rige el comercio internacional, cumpliendo con su objetivo principal que consiste en la liberalización del comercio internacional.”

6.3. Medidas dentro de la O.M.C. para evitar el tráfico de mercaderías piratas o falsificadas.

Es interesante observar que en el acuerdo de la O.M.C. firmado en la Ronda Uruguay del año 1994 dispone: “ que las autoridades judiciales estarán facultadas para ordenar la adopción de medidas provisionales rápidas y eficaces destinadas a :

evitar que se produzca la infracción de cualquier derecho de propiedad intelectual y, en particular, evitar que las mercancías ingresen en los circuitos comerciales de la jurisdicción de aquéllas, *inclusive las mercancías importadas*, inmediatamente después del despacho de aduana.”

Asimismo, en su artículo 51º habla de la **suspensión del despacho de aduana** por las autoridades aduaneras, que ocurrirá cuando el titular de un derecho, que tenga motivos válidos para sospechar que se prepara la importación de mercancías de marca de fábrica o de comercio **falsificadas o mercancías pirata que lesionan el derecho de autor**, pueda presentar a las autoridades competentes, administrativas o judiciales, una demanda por escrito con el objeto de que las autoridades de aduanas suspendan el despacho de esas mercancías para su libre circulación. Los Miembros podrán autorizar dicha demanda, como así también, respecto de mercancía que supongan otras infracciones de los derechos de propiedad intelectual, siempre que se cumplan las prescripciones de la presente sección. Los Miembros podrán establecer también procedimientos análogos para que las autoridades de aduanas suspendan el despacho de esas mercaderías destinadas a la exportación desde su territorio.

O sea, se delegó en las autoridades aduaneras procedimientos tendientes a evitar la

circulación de mercaderías que atentan contra los derechos de los verdaderos dueños de las marcas.

6.4 O.M.C.: Definición del Comercio de Servicios.

En el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, también firmado en la Ronda Uruguay de la O.M.C., se define el **comercio de servicios** como el suministro de un servicio;

- a) del territorio de un Miembro al territorio de cualquier otro miembro;
- b) en el territorio de un Miembro a un consumidor de servicios de cualquier otro Miembro;
- c) por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia comercial en el territorio de cualquier otro Miembro;
- d) por un proveedor de servicios de un Miembro mediante la presencia de personas físicas de un Miembro en el territorio de cualquier otro Miembro;

Abarca anexos de los siguientes servicios: 1) Transporte aéreo; 2) Servicios financieros; 3) Transporte marítimo; 4) Telecomunicaciones; 5) Telecomunicaciones básicas.

Las **marcas** son instrumentos esenciales del comercio. Los consumidores identifican el origen de un producto o servicio. El uso de una marca (de duración indefinida) permite la formación de una reputación empresarial y evita que los consumidores sean llevados a confusión en cuanto al origen de un producto o servicio.

6.5 Clasificación y Concepto de los Bienes Intangibles para la O.C.D.E.

De acuerdo a la definición brindada por la OCDE en sus Directrices, diferencia la propiedad artística o literaria de aquella que denomina "**propiedad industrial de la empresa**", asimilando a esta última como el conjunto de los bienes intangibles asociados a las actividades productivas o de prestación de servicios, incluyendo las de comercialización. Por lo tanto, quedan comprendidos aquellos bienes intangibles destinados a actividades económicas.

Dichas guías reconocen dos tipos de bienes: 1) Bienes Intangibles de

Comercialización y 2) Bienes Intangibles de Industria.

6.5.1. Bienes intangibles de comercialización:

Los mismos incluyen a las marcas de fábrica o de comercio y los nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio, la clientela, los canales de distribución y las denominaciones, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante valor promocional para el producto en cuestión.

Las más utilizadas son las marcas y los nombres comerciales.

Actividades que abarcan el marketing como, búsqueda, diseño o planeamiento de productos de acuerdo a las necesidades del mercado, estrategias de ventas, relaciones públicas, ventas, servicios y control de calidad. Algunas de esas actividades pueden no tener impacto bajo el año en el cual fueron ejecutados, y así ser tratados como gastos corrientes más que gastos capitalizables. Otras actividades pueden ser de corto y largo efecto.

A diferencia de los intangibles de la industria, **las marcas** no pueden asegurar el monopolio del mercado, puesto que los competidores se encuentran en condiciones de ofrecer las mismas o similares mercaderías utilizando signos distintivos diferentes.

El valor atribuible depende de numerosos factores, reputación y credibilidad creadas por la calidad de los bienes o servicios comercializados bajo un determinado elemento distintivo, la importancia del control de calidad del titular de la marca, los servicios de posventa, la distribución y disponibilidad de los productos, la cuantía y acierto de los gastos de promoción destinados a posicionar el artículo entre los clientes potenciales, la naturaleza de la protección en cuanto al reconocimiento legal de los derechos de propiedad del intangible, etc.

6.5.1.1. Tratamiento de las marcas y patentes a los efectos del Análisis Funcional.

El tratamiento de estas actividades es importante en un análisis funcional llevado a cabo para establecer la comparabilidad de los precios de transferencia. En algunos casos, los costos de las actividades de marketing y con respecto a actividades comerciales, los gastos de desarrollo y búsqueda pueden abarcar cargos de mercaderías asociadas y

servicios, donde en otros casos pueden crear propiedades de intangibles en el cual un royalty es cargado en forma separada, o en combinación de los dos.

6.5.1.2. Diferencias entre Intangibles ligados al Comercio y al Marketing (patentes y marcas).

Según las Guías, se puede visualizar las diferencias existentes a través de una comparación de patentes y marcas comerciales.

Se observará que las patentes están básicamente conectadas con la producción de las mercaderías (las que pueden ser vendidas o usadas en conexión con la provisión de servicios) mientras que las marcas comerciales son usadas para promover la venta de mercaderías o servicios.

Una patente da un derecho exclusivo a su propietario para usar una invención en un período finito de tiempo. Una marca puede continuar indefinidamente; su protección desaparecerá sólo bajo circunstancias especiales (renuncia voluntaria, no renovación en debido tiempo, cancelación o anulamiento seguido de decisiones judiciales, etc.).

Una marca comercial es un único nombre, símbolo o dibujo que el propietario o licenciatario puede usar para identificar productos especiales o servicios de un fabricante particular o comprador, o para prohibir su uso por otras partes para similares propósitos, bajo la protección de leyes domésticas e internacionales. Marcas comerciales pueden conferir un valor de mercado importante en las mercaderías o servicios al cual ellos protegen, así esos productos, servicios se transforman en únicos.

Las patentes son el resultado de costosas y riesgosas búsquedas y desarrollos y el empresario tratará de cubrir dichos costos a través de la venta de productos patentados, licenciados a otros para usar la invención (frecuentemente un producto o proceso) o a través de la venta total de la patente.

La creación legal de una nueva marca comercial (o una nuevamente introducida a un cierto mercado) no es tan costoso. Pero si será un negocio gravoso mantener su valor y

asegurarse que sea mantenido o incrementado. Intensivas y costosas campañas publicitarias serán necesarias como un gasto de control de la calidad de los productos pertenecientes a dicha marca. El valor de la marca dependerá de cuán extenso y efectivo sea promocionada en los mercados en el cual será usada. El valor también dependerá de la reputación del propietario, de la calidad de producción, de dar servicio y en cómo esa reputación es mantenida. En ciertos casos, el valor de la licencia puede incrementar el resultado de esfuerzos y gastos incurridos en ella. En algunos casos, las patentes, debido a su calidad indiscutida, pueden tener un fuerte efecto de marketing similar al de las verdaderas marcas comerciales y los pagos efectuados por el derecho de su uso pueden ser visto como pagos realizados para el derecho a usar dicha marca comercial.

Marcas comerciales pueden establecerse para mercaderías, algunas para productos específicos o para una línea de productos. Quizás son más familiares al nivel de mercado consumidor, pero también se encuentran en todos los niveles del mercado. **Marcas comerciales pueden también ser adquiridas para servicios.**

El propietario de una marca comercial puede normalmente estar investido en una persona física o en una compañía independiente constituida legalmente.

Los nombres de ciertas empresas multinacionales en industrias farmacéuticas o electrónicas, por ejemplo, tienen un excelente valor de venta promocional, y ellos pueden ser usados por el marketing de una variedad de productos o servicios. Los nombres de personas bien conocidas, diseñadores, figuras deportivas, actores, personas trabajando en negocios de shows, etcétera, pueden también estar asociados con marcas de fábricas y nombres comerciales, y ellos han sido muy exitosos como instrumentos comerciales.

Una marca comercial puede ser vendida, alquilada o transferida por una persona a otra. Varias clases de contratos de licencias son llevados a la práctica. Un distribuidor puede ser autorizado a usar una marca comercial sin un contrato de licencia para vender productos fabricados por el propietario de la misma, pero licencias de marcas comerciales pueden también convertirse en una práctica común, particularmente en el comercio internacional. Así, el propietario de una marca comercial puede ceder una licencia de la misma a otra empresa para usarla en la venta de productos que produce o compra de

otras fuentes (o de otros licenciarios, donde mercaderías o componentes son comprados generalmente en una transacción separada sin una marca comercial). Los términos y condiciones de acuerdos de licencias pueden variar y ser muy extensos.

A veces, es difícil hacer una clara distinción entre ingresos de intangibles provenientes de marcas y de marketing. Por ejemplo: una búsqueda industrial, el nombre comercial y la marca de fábrica son componentes vitales para asegurar el suficiente ingreso para compensar búsquedas anteriores y tomar nuevos proyectos, particularmente cuando las patentes tienen tiempo limitado. Construir una rama confidente y obtener reconocimiento del nombre comercial es de vital importancia para asegurar que el producto continúe siendo viable comercialmente después que expire la patente o aun cuando en algunos casos en donde la patente no fue desarrollada.

6.5.1.3. Distribuidores. Diversas situaciones.

Cuando el distribuidor de una rama de mercaderías realiza actividades de publicidad, es necesario determinar cómo será compensado por esos servicios.

Cuando el **distribuidor soporta los costos de actividades de marketing** (que no tiene contrato escrito por el cual el propietario se obligue a reintegrar los gastos) el objetivo es saber **hasta dónde el distribuidor está autorizado a compartir los beneficios potenciales de esas actividades**. En general, en tratos arm's length, la autorización de una parte que no sea el propietario legal de un intangible de marketing para obtener los beneficios futuros de actividades de marketing que incremente el valor de esos intangibles, **dependerá principalmente en la sustancia de los derechos de esa parte**. Por ejemplo, un distribuidor puede tener autorización de obtener beneficios de sus inversiones en el desarrollo del valor de un nombre comercial debido a un contrato por tiempo largo que lo *habilite como el único distribuidor*. En algunos casos, un distribuidor puede soportar gastos de marketing extraordinarios que un distribuidor independiente en similares derechos pudiera incurrir para el beneficio de sus propias actividades de distribución. Un distribuidor independiente en tal caso podría obtener un ingreso adicional del propietario del nombre comercial, si a través de eso decrece el precio de compras del producto o una

reducción en el porcentaje de royaltie.

6.5.1.4. Imputación de ingresos provenientes de las actividades de marketing.

Dicha actividad puede obtener valor como consecuencia de la publicidad y de otros gastos promocionales, los que pueden ser importantes para mantener el valor del nombre comercial. Así, puede ser difícil determinar que esos gastos han contribuido al éxito de un producto. Por ejemplo, puede ser difícil determinar qué publicidad y otros gastos han contribuido a la producción o rentas y a qué grado. Es posible que un nuevo nombre comercial o una nueva introducción a un mercado particular pueda tener ningún valor o poco valor allí y su valor puede cambiar con el transcurrir del tiempo, (quizás pierda su impacto). **Compartir un mercado dominante puede traer algún esfuerzo al distribuidor.** El valor dependerá de la extensión y eficacia del nombre comercial promocionado en dicho mercado. Más aún, en muchos casos, altos retornos derivados de la venta de productos de nombres comerciales puede ser debido a la única característica del producto o su alta calidad, como el éxito de publicidad y otros gastos de promoción. La actual conducta de las partes sobre un período de años debería dar una medida significativa para evaluar el retorno atribuible a dichas actividades de marketing.

6.5.1.5. Nombres o denominaciones Comerciales.

Es la designación a menudo, del **nombre de una persona o empresa que permite identificar al fabricante de un artículo en particular dentro del mercado.** Puede tener igual fuerza de penetración que la de una marca comercial, pudiéndose encontrar registrado a fin de obtener protección legal.

En particular, es muy importante el uso de nombres comerciales en **determinados rubros**, como **el farmacéutico y el electrónico** donde la denominación del laboratorio o del fabricante tienen gran peso en la promoción de ventas de gran número de productos. Lo mismo acontece en el campo de la indumentaria con la utilización de nombres de personajes famosos, diseñadores de moda, deportistas, artistas, etc., que constituyen

factores de comercialización muy importantes.

6.5.2 Clasificación de los bienes intangibles de industria.

Son derechos de propiedad intelectual afectados esencialmente **a la producción de bienes o la prestación de servicios**. Son el resultado de actividades de investigación y desarrollo (I+D), mediante la realización de inversiones costosas y riesgosas. Por esto la empresa que ha incurrido en tales costos trata de recuperarlos mediante la incorporación de un sobreprecio en los bienes fabricados mediante los avances tecnológicos logrados a través de distintos tipos de contratos de transferencia de tecnología. A continuación, se describirán los distintos modos de bienes de industria.

6.5.2.1. Patentes de invención

Según la OMPI, la invención es “una idea nueva que permite en la práctica la solución de un problema determinado en la esfera de la técnica”. Dicha idea debe ser novedosa y no ser evidente, es decir, que se presente como solución a cualquier especialista del campo industrial correspondiente al que se le pide que resuelva ese mismo problema. Tiene que ser aplicable a la industria, que pueda emplearse en la fabricación de un producto o cualquier otra utilización productiva.

Por lo tanto, se puede **definir a la patente como el documento expedido por una repartición estatal, en el cual se detalla la invención y en virtud del cual se crea una situación jurídica que concede la explotación exclusiva** (sea en forma de fabricación, venta o importación), al propietario de la patente o a quien el mismo autorice. Por lo general, se extiende únicamente por un tiempo limitado a partir de la presentación de la solicitud de patentamiento.

6.5.2. 2 Know-How.

Comprende la transmisión de información a terceros de información sobre experiencias de carácter científico, industrial, comercial, etc. Está incluido dentro del concepto de la **Propiedad intelectual**, como así también los secretos comerciales que pueden ser comerciado con intangibles o marketing de intangibles. Know-how y secretos

comerciales son propiedad de información o conocimiento que asiste o improvisa una actividad comercial, pero que *no está registrado para la protección en la manera de una patente o marca de negocio*. El término **know-how** ²⁵ en cuanto considera que es toda la información técnica no divulgada, capaz de ser patentada o no, que es necesaria para la reproducción de un producto o proceso, directamente y bajo las mismas condiciones; derivado de experiencia, “know how” representa lo que un fabricante no puede conocer por mero examen del producto y mero conocimiento del progreso de la técnica. “Know how” así *puede incluir secreto de proceso o fórmula* u otra información secreta con respecto a la industrial, comercial o experiencia científica que no es cubierta por la patente. Alguna revelación de know-how y secretos de comercio frecuentemente juegan un rol significativo en la actividad comercial del Grupo multinacional

6.5.2.3 Transferencia de tecnología .

Se entiende por transferencia de tecnología la transmisión de derechos de uso o de propiedad sobre bienes intangibles de propiedad industrial.

Abarca distintas modalidades de contrato como ser:

- a) cesión de derecho (venta o aporte de capital) de patentes de invención o procesos de producción.
- b) Cesión del uso (licencia) de patentes de invención o procesos de producción.
- c) Contratos de provisión de “know-how”.
- d) Transmisión de bienes con tecnología incorporada (contratos mixtos), se da el caso cuando una empresa vende productos sin terminar a otra entidad, y al mismo tiempo le brinda toda su experiencia para el procesamiento de esos mismos productos.

6.5.2.4. Prestación de servicios técnicos.

Consiste en el suministro de información desarrollada específicamente en virtud de un contrato determinado o en la prestación de servicios puros, de naturaleza técnica,

²⁵ según definición en párrafo 11 del comentario del artículo 12 del Modelo de Imposición de la OECD

realizados en el extranjero, a los cuales no se les concede protección jurídica. En este caso, el proveedor utiliza la tecnología para obtener el resultado deseado por el receptor, el cual no recibe la transmisión de los conocimientos o aptitudes subyacentes, sin llegar a desarrollar ninguna actividad física en el país donde reside el pagador.

En el caso de bienes digitalizados, existirá prestación de servicios cuando el bien transferido se destine al consumo del propio comprador. Por el contrario, se tratará de transmisión de derechos de autor, de marca o de tecnología cuando el receptor adquiera el derecho de explotar el intangible comercializado .

Estos servicios en la medida que no sean atribuibles a ninguna actividad empresarial desarrollada por el proveedor en el país importador ni posea ningún establecimiento permanente ubicado en el mismo, los pagos efectuados deben someterse a imposición en el estado de residencia del prestador. De aquí se deduce la preocupación de muchos países en incluir los servicios técnicos dentro del concepto de “know how”, que como ya sabemos se tributa mediante la forma de regalías sufriendo retención en la fuente, por parte del país que los usa.

Las guías de la O.E.C.D. discuten consideraciones especiales para encontrar si condiciones hechas o impuestas en transacciones entre partes asociadas que contengan propiedad intangible reflejan un trato arm's length, sobre todo, cuando frecuentemente, es difícil evaluarlos para los propósitos impositivos. También se discute sobre las dificultades de las empresas que conducen las **actividades de publicidad** cuando no son los propietarios de dichos intangibles de marketing tales como nombre comercial y nombres de fábrica.

Hasta el presente, en nuestro país, el otorgamiento de *licencias para la explotación* de los derechos exclusivos de los titulares de la propiedad intelectual, han sido consideradas como un “servicio” a los efectos de contabilizar los activos y pasivos y del pago de los impuestos. En cuanto a las regalías a pagarse al extranjero con motivo de la explotación de los derechos licenciados, han sido gravados en el país de explotación mediante una retención “ en la fuente” con relación al pago del impuesto a las Ganancias.²⁶ Además se debe tener en cuenta la posible incidencia que los mismos pueden tener respecto a la

²⁶ “El Comercio Internacional de Bienes Materiales dentro del Mercosur” Millé, A.DAT N°110 p.15

valorización de los soportes materiales importados a los efectos del pago de los derechos aduaneros, y si el contenido de propiedad intelectual justifica una excepción a principios generales de valorización. Al respecto debe señalarse con preocupación la reciente reforma del artículo 10º del Código Aduanero de la República Argentina que amplió el concepto legal de mercadería, reservado a los objetos físicos susceptibles de ser ingresados al territorio aduanero a los “derechos de autor y derechos de propiedad intelectual” abarcando así a los derechos de patentes, marcas, derechos de autor y de intérprete, modelos industriales, secretos comerciales, etc. Esta norma se encuentra contraria a la naturaleza de las cosas y de muy difícil o arbitraria práctica y en contraposición a otras de nivel internacional como se verá oportunamente.

No está previsto, la imposición en el caso de uso de ventas por comercio electrónico ya que EE.UU. ha solicitado en reuniones multilaterales de la O.M.C. que el mismo no esté gravado de manera diferencial, pero que en casos como la música, obra literaria, que pueden ser adquiridos en línea para ser entregados material o electrónicamente, si la entrega consiste en un libro, en un CD, o en un casete, desde el punto de vista de la O.M.C., deben ser considerados como mercaderías para su tratamiento aduanero y fiscal. Es un problema actual determinar si la distribución electrónica convierte estas mercaderías en un servicio, ya que desplazaría toda una gama de procesos intermedios, como de distribución, transporte, empaque que quedarían eliminados, con la consiguiente disminución de costos, importante al buscar un comparable.

7. VINCULACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIAS ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS Y TAX HEAVENS (PARAISOS FISCALES).

7.1. Introducción.

Se tratarán en este punto, los ingredientes a utilizar en cuanto a la formación de los grupos societarios necesarios para manipular los precios de transferencias, a través de la constitución de sociedades bases, subsidiarias en países de baja tributación o directamente

en paraísos fiscales.

La globalización plantea a las administraciones tributarias grandes dificultades en la recaudación del impuesto a la renta con el proceso de la apertura económica. Una de las más importantes es compatibilizar el proceso de crecimiento económico que lleva a emitir normas impositivas atractivas para la captación de capitales del exterior y evitar “la degradación de los sistemas fiscales”, según denominación de Vito Tanzi. También controlar los montajes armados de planificación fiscal, llevados a cabo a través de los paraísos fiscales. Dicha situación se relaciona directamente con la multiplicación de las zonas con planes de estímulo económico y la proliferación de los paraísos fiscales y jurisdicciones de baja tributación.

Desde ya anticipo que esta reforma tributaria mediante la ley 25.063 no prevé listas de países de baja tributación²⁷ como sí, lo tienen México, España y Brasil, éste último, al considerar aquellos países con tributación menor al 20%.

7.2 Definición de Paraísos fiscales

Son aquellos países o regiones que entre otras ventajas, permiten el establecimiento de personas o empresas cuyos ingresos y patrimonios no están sujetos a imposición o la misma es muy reducida en relación a la aplicada por los países de residencia de dichos sujetos.

Por lo general, constituyen microestados o dependencias territoriales de otro país, que se ofrecen como vías de escape a la tributación debida en el Estado de residencia (jurisdicción de altos impuestos).

La gestión sumamente discreta de los capitales y el blanqueo de dinero se han convertido en una verdadera industria. La época “folclórica” de las fronteras sigilosamente atravesadas por contrabandistas con valijas de billetes quedó definitivamente atrás. La liberalización de los movimientos de capitales, el desarrollo de mercados financieros, de tecnologías de información y de técnicas financieras que sirven para la optimización fiscal

²⁷ Recordar fallo Trebas S.A. de la C.N.A.C.A.F Sala II, 31/8/89, D.F., XLVII, 175. en que revocó sentencia del T.F.N. que no aceptó la justificación de ingresos por provenir de un paraíso fiscal (Principado de Liechtenstein) apoyándose en doctrina extranjera respecto a indicadores de evasión. C.S.J.N. confirmó

han contribuido a facilitar el juego para el fraude y la delincuencia.

En 1996, la situación fue denunciada por siete magistrados europeos en el “Llamamiento de Ginebra”. Allí reclamaban que se levantaran las trabas a sus investigaciones sobre corrupción y delincuencia financiera. La OCDE también se refirió al tema en un documento severo²⁸. Dicho informe, titulado “Competencia fiscal perjudicial: un problema mundial”, preconiza una serie de reformas que deberían eliminar la razón de ser de los paraísos fiscales: nuevas definiciones de las condiciones de **residencia**, más control de las **sociedades extranjeras**, reducción de **exenciones** en el marco de la doble imposición de las ganancias provenientes del extranjero, mejor acceso a la **información bancaria**.

Recientemente, **la Unión Europea** acusó especialmente a las islas Anglo-Normandas, Irlanda y Gibraltar, de proteger el blanqueo de dinero sucio surgido del tráfico de drogas y diversas defraudaciones. Tras haber restringido la desimposición de las ganancias de capital obtenidas por los **“trusts”(sociedades fiduciarias)**²⁹ de los enclaves de Jersey, Guernesey y Man, el gobierno británico revisó las exenciones fiscales a las ganancias repatriadas de esos lugares. Estas medidas constituyeron un traspie adicional para los paraísos fiscales.

Ese conjunto de acciones complicó la situación de los paraísos fiscales, embarcados en objetivos contradictorios: custodiar las grandes fortunas manteniendo al mismo tiempo **buenas relaciones** con los países vecinos. La desregulación de la economía mundial (de las actividades que en la jerga se denominan “on shore”), la reducción de impuestos, el desmantelamiento progresivo de las barreras para las colocaciones financieras en el exterior o la eliminación del control de cambios sometidos a los refugios tradicionales a la presión de una **competencia** ayuda a su no-proliferación porque encuentran otros canales de inversión más rentables como ser los países en vías de desarrollo.

“El aumento de la estabilidad política mundial y la liberalización de los mercados financieros achicaron el terreno de la plazas off shore”, subraya Stephen Beck, responsable

dicho fallo C.S.J.N., el 14/9/93 .

²⁸ Publicación en diario Clarin Sector Económico, 14 de junio de 1998.

²⁹ Mediante la Reforma tributaria de la Ley 25.063 quedaron gravadas las rentas de fideicomisos.

del estudio que Geemini Consulting realizó para Merrill Lynch.

Los “padrinos” que protegen esas zonas extraterritoriales son muy poderosos. Los fondos y las sociedades fiduciarias anglosajonas tienden a utilizar la bolsa de Londres para sus operaciones bursátiles y cambiarias, lo que reduce la capacidad punitiva de las autoridades británicas.

España, que reivindica la soberanía sobre Gibraltar, cogobierna en el “paraíso” de Andorra; Francia protege a Mónaco y Bélgica es muy cuidadosa de sus ahorristas que invierten en Luxemburgo. Lo mismo ocurre con Holanda y Alemania respecto de las Antillas Holandesas o Liechtenstein. Y se apela sin pudor al gran peso de esos protectores cuando se busca obstaculizar alguna medida discutida a escala internacional que pudiera contrariar los intereses de los paraísos fiscales. **El rechazo de Suiza y Luxemburgo a suscribir la condena de la OCDE lo prueba.**

Evidentemente, en adelante, ya que no va a acabar con él, la economía “on shore” deberá aprender a convivir con el “off shore” bajo nuevas reglas de juego.

Los refugios para el dinero en los principales paraísos fiscales y **su participación en el total de las colocaciones off-shore son:** Irlanda, Islas Anglo-Normandas, islas Bermudas, islas Caimán, Gibraltar, Luxemburgo, Hong Kong y Singapur: intervienen del 5 al 10%; Londres el 15% y Suiza el 35 al 40%. Como se observa, Suiza continúa siendo líder en dichas prácticas.

En América Latina entrarían en esta categoría Panamá, Uruguay, etc.

Argentina aún no tiene listas de países considerados Paraísos fiscales. El fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Tebas S.A.” fue en su momento la prueba de no-existencia de dicha lista³⁰.

³⁰ El diving washing o dinero lavado está relacionado con los blanqueos de dinero proveniente de ventas de armas, narcotráfico. Una buena parte de los escándalos sobre el financiamiento de partidos políticos, las comisiones ocultas recibidas por contratos de armamento y un sinfín de casos de fraude fiscal.

7.3. Estructuras jurídicas utilizadas.³¹

Las más relevantes vinculadas con los precios de transferencias son:

7.3.1. Sociedad base

Se llama así a la filial que tendrá la titularidad inicial de la inversión que se pretende realizar. Dicha titularidad se instrumentará mediante la compra de participaciones en las restantes compañías o la entrega como aporte de capital de bienes intangibles. En esta sociedad se acumularán las rentas de las distintas subsidiarias, razón por la cual les conviene domiciliarse en una jurisdicción de bajos impuestos.

Los rendimientos canalizados no serán gravados por los impuestos que afectan a la sociedad matriz hasta que le sean remitidos desde la sociedad base en forma de dividendos. El objetivo principal de la sociedad base es la elusión o diferimiento de la imposición de los beneficios en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de las mismas. A fin de lograr esto, este tipo de sociedades pueden usarse asumiendo diferentes roles, tales como:

- 1) Ser “holding” de inversiones en subsidiarias extranjeras;
- 2) Actuar como licenciataria de una patente o marca;
- 3) Prestar servicios técnicos a una subsidiaria del exterior;
- 4) Financiar operaciones mediante préstamos.

7.3.2. Compañías holding.

Tienen por objeto detentar en su activo las participaciones en otras compañías del grupo establecidas en distintos territorios, incluyendo voz en su administración.

Estos entes son creados en países de baja tributación, pudiendo facturar servicios o realizar préstamos a otros miembros del grupo, que constituyen gastos deducibles para las filiales.

Con la interposición de una sociedad holding entre la casa matriz y sus filiales se trata de permitir, con un costo fiscal mínimo, la acumulación de beneficios en una actividad

³¹ Parrondo, Alfredo Javier. La Administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado. Revista Afip N° 26, pág.1618/19.

intermedia y su redistribución por ella, según las necesidades del grupo, posponiendo el gravamen en el país de residencia del beneficiario final hasta el momento en que éste perciba realmente el beneficio. Este aplazamiento en la imposición de los dividendos remitidos por la filial se consigue cuando el país de residencia de la sociedad holding no grava los dividendos que ésta recibe, en el caso en que se acumulen en la misma.

7.3.3. Sociedades de Comercialización (Trading Companies)

Estas entidades encuadradas dentro de las sociedades off-shore, se constituyen para realizar operaciones comerciales fuera de los paraísos fiscales, sobre todo si éstos aplican el criterio de la fuente. La sociedad concentra las utilidades por sus operaciones comerciales en el exterior con empresas vinculadas, así como también regalías, patentes y honorarios por servicios, sufriendo solamente las retenciones que pueden existir en el país de origen de dichas rentas.

7.4 Manipulación de los precios de transferencia

Entre las empresas del grupo multinacional se producen movimientos de bienes, capitales, tecnología y servicios. Es importante el procedimiento de la fijación de los precios internos asignados a dichos recursos, siendo muchas veces utilizados a fin de acumular los beneficios en aquellos países de menor nivel de tributación. Ello se lleva a cabo a través de la ubicación de filiales en los paraísos tributarios o en países intermediarios (con los cuales los primeros tengan firmados tratados de doble imposición, las cuales actuarán como compradoras o vendedoras de los restantes miembros del grupo. Así se procede a reducir en la mayor medida los precios de compra de la intermediaria, elevando al mismo tiempo sus precios de venta, de forma tal que se obtenga una mayor ganancia en el país de menor imposición. Paralelamente, se aumenta el costo de la filial revendedora y se reducen los ingresos de la proveedora.

7.5 Prácticas de subcapitalización.³²

Al financiar una inversión extranjera, se puede optar entre hacerlo mediante capitales propios (aporte de capital de la matriz) o ajenos. En la última alternativa, se puede entrar en lo que se conoce como **subcapitalización o capitalización exigua**, que consiste en aparentar que la empresa recibe capitales de terceros, cuando en realidad se trata de un aporte de capital propio proveniente ya sea de la propia matriz o de otra compañía del mismo grupo.

El ahorro fiscal se produce como consecuencia de ser los intereses gastos deducibles, los cuales sufren generalmente una retención en la fuente sustancialmente menor a la tasa de impuesto a las sociedades a la cual se encuentra sujeta la filial tomadora del préstamo. Por lo tanto, la sociedad matriz será proclive a financiar con pasivo las actividades de sus filiales en la medida que pueda transferir las sumas recibidas en concepto de intereses a sociedades intermediarias constituidas en países de baja tributación. Estos, para que la operatoria planteada sea más ventajosa, no deberán efectuar retenciones en la fuente cuando se giren los fondos a la casa matriz.

³² Op. cit. en 28. pág.1620

PARTE II.- ANALISIS DE LA LEGISLACION ARGENTINA Y LEGISLACION COMPARADA DE ALGUNOS PAISES.

Primeramente, se estudiará la implementación de los Precios de Transferencia en la República Argentina, como su evolución histórica.

Luego, se analizará la evolución de los Precios de Transferencia en: Brasil, México, Chile, España y EE.UU. El alcance de este estudio sólo se referirá a: 1) los factores de comparabilidad, aplicación del principio arm's length, 2) vinculación económica, 3) aplicación de los métodos, 4) aceptación del uso de las valuaciones aduaneras, 5) cuestiones administrativas como ser: la aceptación de los APA'S, carga de la prueba y documentación.

1. Análisis de los métodos sobre Precios de Transferencia implementados en la República Argentina.

1.1 Introducción.

Con la sanción de la ley 25.063³³ se ha incorporado un agregado al artículo 15° de la ley del Impuesto a las Ganancias, por el cual se aceptan seis métodos para hallar el valor de transferencia de los bienes y se autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) a emplear uno o varios de ellos en casos de empresas vinculadas con el Comercio Exterior, cuando el precio mayorista en lugar de destino u origen no se conozca o sea dudoso.

Se comentarán normativas vigentes en cuanto a quiénes deberán presentar la documentación respectiva, qué tipo de documentación hay que preparar y conservar, detallar los métodos aduaneros de acuerdo a la normativa del artículo VII° del G.A.T.T, hoy O.M.C., sus semejanzas con los métodos a aplicar cuando el precio mayorista en lugar de destino u origen no sea bien conocido, observando si es posible su armonización y utilización con las valuaciones aduaneras, según recomendaciones efectuadas por

³³ Publicada en el Boletín Oficial el 30.12.1998.

organismos internacionales y en Jornadas.³⁴

1.2. Descripción de la normativa vigente.

Con la entrada en vigencia de la ley ya nombrada, los artículos vinculados con Precios de Transferencia dentro del Impuesto a las Ganancias son:

1. El artículo 8° trata acerca de las ganancias obtenidas de la exportación e importación de bienes. Si el precio fijado en dicha transacción excediese o fuese inferior al parámetro fijado en la ley, se refuta que la operación fue celebrada entre empresas vinculadas.
2. El artículo 14° expone el tratamiento impositivo para las sucursales y filiales de empresas extranjeras a través de la aplicación del principio arm's length o del operador independiente.
3. El artículo 15° versa sobre la facultad de la Administración Tributaria para determinar ganancias de fuente argentina cuando existieran observaciones a las utilidades declaradas por los contribuyentes. El contenido de este artículo nos provee el cómo se debe analizar y aplicar en la práctica los métodos para la obtención de utilidades arm's length.
4. El artículo incorporado a continuación del artículo 15° define pautas que determinan la vinculación económica entre una empresa local y otra en el exterior.
5. El artículo 130° trata de los actos jurídicos celebrados por residentes en el país o sus establecimientos estables instalados en el exterior controlando a una sociedad extranjera cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. De no ser así, a las diferencias en exceso o defectos se incluirán cuando proceda, en las ganancias de fuente argentina.

Cabe destacar que la propuesta al Parlamento tuvo en cuenta tres aspectos³⁵ :”

1. Eliminación de la condición de vinculación económica para posibilitar tomar un precio distinto al pactado.

³⁴ II Jornadas del Mercosur, 2,3, y 4 octubre 1997.P.E.T.155”.la determinación de los precios de

2. Agregación residual de los precios que resulten de aplicar los métodos del artículo 15°.

Considerar salvo prueba en contrario, **el precio mayorista de destino o de origen**, según el caso, más los gastos de transporte, si el pactado fuera inferior o superior respectivamente. La norma no es clara en cuanto al precio real de la operación. Parece referirse al precio pactado ya que si es inferior, en el caso de las exportaciones, a los precios mayoristas referenciados, no debería generarse ajuste alguno (interpreto que es así, porque sino se da el peligro de sobrefacturación y el riesgo de cobrar reintegros a la exportación sobre esa base imponible abultada).

Se faculta a la AFIP a establecer el valor tomando el precio mayorista en el lugar de origen o de destino, pero si el precio real fuera mayor se tomará este último. En consecuencia, **el precio mayorista** tiene prioridad como parámetro de valor cierto respecto a los métodos previstos en el artículo 15° inclusive cuando exportador e importador fueran empresas vinculadas. Se recalca que la ley priorizó la aplicación de esto último cuando se reduce al supuesto de inexistencia o desconocimiento del precio mayorista o dificultades de comparabilidad.

El propósito de la reforma es otorgarle mayor operatividad a la norma, que existe desde 1943, sin ningún resultado concreto de aplicación.

Posteriormente se dictó el **Decreto N°485/99** publicado el día 12 de mayo de 1999 en el Boletín Oficial, que reglamenta los conceptos de Empresas Vinculadas y los Factores de Comparabilidad en operaciones de importación y exportación.”

Por otra parte, la **Resolución General 567/99 de la A.F.I.P.** prevé en su artículo 8° la presentación por parte de los responsables que se detallarán más adelante, de una **Declaración Jurada Complementaria**,³⁶ que se confeccionará mediante la utilización de una aplicación que aprobó la Administración Federal de Ingresos Público mediante la **Resolución General 702** publicada el día 15 de octubre de 1999 en el Boletín Oficial donde se establecen las normas de detalle para la preparación de la documentación inherente a la constatación de dichos precios de transferencia, definición concreta de lo que se entiende vinculación económica y la preparación necesaria de la documentación a los efectos de utilizarla como medio de prueba; temas que se comentarán a lo largo del

transferencia deben ser aplicados en forma consistente con las reglas propias de la valoración aduanera.

³⁵ Antecedentes Parlamentarios -La Ley S.A. año 1999 N°2, pág. 1094.

³⁶ Se incluye modelo del mismo como Apéndice 2 de este trabajo.

presente trabajo.

A continuación se analizará las incidencias de dichas normativas.

1.3. Alcance de la norma.

La ley abarca a todas las operaciones internacionales, priorizando la relación que se efectúa entre una empresa local de capital extranjero con su casa matriz tal como se enuncia en el párrafo tercero del artículo 14°.

Se puede distinguir **dos tipos fundamentales de vinculaciones**.

- 1) Sucursal o establecimiento permanente y casa matriz o head office (aquí es el mismo ente jurídico que está actuando en dos lugares distintos, es un miembro con implicancias de todo punto de vista tributaria, y de alcance general).
- 2) Compañía relacionada y subsidiaria (parent company and subsidiary); se trata de dos entidades separadas, con personería jurídica y **patrimonio** separados.

Atendiendo a nuestra legislación, la relación jurídica más importante que se tendrá en el país es: subsidiaria argentina - casa matriz en el exterior (art.14° párrafos 3°, 4° y 5°) ya que la mayor cantidad de negocios en la Argentina desde el extranjero se hace mediante la instalación de una subsidiaria (actualmente derogado por la vigencia de la Ley 25.239 como se verá oportunamente).

En los antecedentes parlamentarios se dejó bien claro que el proyecto no contempla las operaciones que se realicen entre empresas relacionadas horizontalmente, es decir, entre dos sucursales o filiales, entre dos filiales de la misma casa matriz.

Por el **Decreto 485/99** se hace referencia a las vinculaciones económicas respecto de:

- a) Establecimientos del inciso b) del artículo 69° de la ley;
- b) Sociedades del artículo 49°, incisos a) y b) de la ley.

Ambos, - cuando operan con personas u otro tipo de entidades o establecimientos

domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, cuando estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas, o cuando las mismas personas físicas o jurídicas, ya sea por su participación en el capital, por su grado de acreencias o sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión suficiente para definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos estables u otro tipo de entidades.

Por lo tanto, mediante el artículo primero de la **Resolución General 702/99** se indica quiénes deberán presentar, junto con la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias, la declaración jurada complementaria que prevé el artículo 8° de la **Resolución General N°567**, operaciones alcanzadas por las normas legales relativas a precios de transferencia, que se detalla a continuación:

- a) empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección;
- b) empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con empresas o establecimientos del extranjero en cuyo capital participen directa o indirectamente, sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en el capital, control o dirección de las primeras;
- c) empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con sujetos del exterior vinculados mediante criterios de vinculación distintos de los mencionados en inciso a y b.
- d) empresas nacionales que realicen operaciones con sujetos vinculados del exterior;
- e) sujetos que realicen operaciones con entidades o personas constituidas, domiciliadas o radicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Se puede unificar diciendo: **abarcan todas las operaciones realizadas con entes del exterior** cuando halla vinculación a través del capital, control o dirección sea directa o con otra empresa extranjera también controlada por la sociedad madre, incluyendo a aquellas empresas cuya radicación sea en jurisdicciones de baja imposición fiscal, o sea abarca todas las operaciones de comercio exterior incluyendo las efectuadas en jurisdicciones de baja tributación.

Dicha Resolución, en el artículo 1º, inciso e) define pautas por las cuales "... se considerarán como **jurisdicciones de baja imposición fiscal efectiva** respecto de las rentas de las personas físicas o jurídicas, o con relación a determinadas actividades económicas, y en tanto se verifique además alguna de las siguientes circunstancias:

1. Existencia de:

- 1.1. Secreto bancario, financiero y/o bursátil;
- 1.2. Regímenes contables y regulatorios de la constitución y el funcionamiento de sociedades basados en la mera imposición de requisitos mínimos;
- 1.3. Un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas fiscales no extensibles a los residentes;
- 1.4. Un régimen de otorgamiento de privilegios o ventajas fiscales por parte de la administración fiscal del referido país de carácter discrecional;

2. Ausencia de:

- 2.1. Un régimen de nominatividad de acciones;
- 2.2. obligatoriedad de inscripción de sociedades en los registros pertinentes;
- 2.3. autoridades de contralor societarios;
- 2.4. retención de impuestos en la fuente, sobre los dividendos o intereses pagados a residentes del exterior.”

1.3.1. Requisitos para Sucursales y filiales.

Las sucursales y filiales deben responder al requisito de tener contabilidades separadas. De no ser así, la ley dice que las prestaciones se tratarán con arreglo al concepto del aporte y utilidad. Uno de los problemas que surge al respecto es saber cuál es la penalidad por no haber pactado un precio arm's length.

Según algunas opiniones, debido a los cambios efectuados al artículo 8º, el problema de las importaciones y exportaciones pasa a ser un tema de precio de

transferencia porque se dedica a operaciones vinculadas. Ahora, al ser eliminada la necesidad de vinculación económica, ya deja de ser precio de transferencia, **para sí ser un problema de precios en general, (por lo que con más razón las valuaciones aduaneras deben ser tomadas en cuenta.).**

1.4. Definición del concepto de Vinculación Económica.

Mediante el Decreto 485/99³⁷, modificatorio del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, se introduce un segundo artículo agregado a continuación del artículo 21° del Reglamento de dicha Ley, en adelante denominado el artículo 21°.2, donde se establecen los **supuestos dentro de los cuales corresponderá considerar configurada la “vinculación económica”** a los fines de su aplicación a los casos previstos en los artículo 8°, 14° y 15° de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Esta situación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49° o un establecimiento según lo contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69° y personas u otro tipo de entidades o establecimiento 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, por su grado de acreencias o sus influencias funcionales *o de cualquier otra índole*, contractuales o no,- tengan poder de decisión suficiente para definir la o las actividades de las mencionadas sociedades; establecimientos u otro tipo de entidades.

Si se compara con el fallo leading case de nuestra Corte Suprema de Justicia, **Eduardo Loussinián S. A.**, se observa que recién habrá vinculación económica si los sujetos de nuestro país expresamente incluidos en la definición, actúan con cualquier tipo de sujetos del exterior, de forma tal que respecto de ellos, existe un sujeto - del país o del exterior- con capacidad de dirigir o controlar las actividades de los sujetos contratantes. Se observa que es un concepto muy amplio, como ya dijera, abarca a todas las personas vinculadas por la actividad desarrollada del comercio exterior, las que quedarían sujetos a

³⁷ Publicado en el Boletín Oficial de fecha 15.5.1999

la determinación de los ajustes de precios y liquidación del impuesto, tal lo previsto en los artículos 15° de la ley aunque no se demostrara la vinculación económica. Estos ajustes de precios admiten prueba en contrario, como por ejemplo: el caso de una sociedad argentina que importara mercaderías del exterior a una empresa jurídicamente independiente y que el fisco comprueba que los precios han sido fijados considerablemente más altos que el precio mayorista, y que de la comparación con mercaderías posibles de ser similares. Este planteo, es igual a lo sucedido en dicho leading case, y si el fisco demostrare la configuración de vinculación económica, sólo se le podrá reprochar a ese importador el hecho de hacer malos negocios que, como ya vimos en ese controvertido fallo, no está penado por ley, tal como sucedió en la causa Loussinián, **pero ahora se procederán a efectuar los ajustes previstos en el artículo 8° de la ley.**

Cabe recordar que la anterior normativa remitía a la Ley de Inversiones Extranjeras, N° 21.382/93, para definir **empresa local de capital extranjero**, diciendo:

“toda empresa domiciliada en el territorio de la República, en el cual personas físicas o jurídicas domiciliadas fuera de él, sean propietarias directa o indirectamente de más del 49% del capital o cuenten directa o indirectamente con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios”.

Por otra parte, la Ley del Impuesto a las Ganancias determina la **vinculación económica** teniendo para ello en consideración los siguientes aspectos:

- Origen del capital
- Dirección efectiva de los negocios
- Reparto de utilidades
- Control de la empresa
- Influencias comerciales o financieras, en la toma de decisiones
- Existencia de patrimonio inadecuado para el giro económico
- Dependencia administrativa y funcional (artículo 15°.1 de la misma ley).

La misma ley determina en cuanto a los **precios de transferencia** que las empresas

locales de capital extranjero que realizan operaciones con sus vinculadas del exterior, están obligadas a determinar sus ingresos y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios de contraprestaciones que hubieran concertado entre partes independientes en operaciones comparables.

Complementando la definición dada por la ley y el decreto reglamentario del impuesto, la Resolución 702/99 de la A.F.I.P. enumera todas las **situaciones posibles que denotan la existencia de vinculación económica.**

Tales situaciones puntuales, son de un alto grado de detalle que a continuación se enuncian:

Cuando un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro;

Cuando dos o más sujetos tengan:

- Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales;
- un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o unos e influencia significativa en el o los otros;
- un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente;

Cuando un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro;

Cuando uno o más sujetos sean directores, funcionarios o administradores comunes;

Cuando un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios;

Cuando un sujeto participe con otro en *asociaciones sin existencia legal* como personas jurídicas, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerce influencia significativa en la determinación de los precios;

Cuando un sujeto acuerde con otro cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones, entrega en consignación, entre otras;

Cuando un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, de

aprovisionamiento de materias primas, de producción y de comercialización de otro;

Cuando un sujeto desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente, entre otras;

Cuando un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, mediante la concesión de préstamos propios o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero;

Cuando un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro;

Cuando los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro, y existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

Si bien en los artículos 8° y 14° hablan de la vinculación económica con respecto a la renta de fuente argentina proveniente del Comercio Exterior, hubo casos en que nuestro Alto Tribunal de Justicia se apartó de dicha normativa valiéndose de otras leyes invocando los artículos 11° y 12° de la Ley 11.683.

Al respecto, hubo varios fallos de la C.S.J.N. utilizando **la doctrina del conjunto económico o sus equivalentes** (teoría de la penetración, de la realidad económica y otras) que fueron utilizadas siendo el primer caso en la **Quiebra Cía. Swift de La Plata S.A.** La misma se produjo debido al abuso de endeudamiento, ya que el 40% de su pasivo total respondía a créditos de una sociedad del grupo y de sus exportaciones efectuadas, entre el 65 y 85% se habían hecho también a sociedades del exterior que lo integraban., por lo que dicho Tribunal utilizó la definición de grupo económico ³⁸.

La C.S.J.N. se expidió al respecto, porque, como dice el Dr. Reig ³⁹ al comentar este fallo, que dicho Tribunal manifestó sobre la consideración del grupo de sociedades como unidad **las consideró atraídas por la quiebra de una sociedad anónima detentada por sociedad de capital del exterior**, cuyos créditos conformados por sociedad del exterior

³⁸ Reig, Enrique: El grupo de sociedades como unidad contribuyente. Derecho Fiscal. T.XXVI -pág.385.

³⁹ ver cita N°35

controlante figuraban como pasivo en sus balances, créditos que se juzgó como si fueran aportes adicionales de capital y, asimismo, la atracción a la quiebra de esta sociedad de otras sociedades que el mismo grupo poseía en el país.

Luego, con el fallo líder **Parke Davis y Compañía de Argentina S.A.C.I.C.**⁴⁰, la Corte Suprema de Justicia se expide diciendo : "se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica dando preeminencia la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica...", continúa diciendo que la efectiva unidad económica de aquéllas sociedades y su comunidad de intereses a través de la "significación económica de los hechos examinados". Se negó la deducción de regalías por asesoramiento técnico y se apartó de la ley sobre determinación, en negocios internacionales, de la renta neta de fuente argentina.

Luego de este leading case, la legislación del Impuesto a las Ganancias recoge el "principio arm's length".

Como opina el Dr. Reig, se ha interpretado que esta doctrina significa la negación de la existencia de la personalidad fiscal separada para las sociedades vinculadas con otras del exterior y consecuentemente la consideración de todos los movimientos de bienes o capitales hacia el país como aportes y desde el país hacia el exterior como reintegro de tales aportes, así como la consideración como remesas de utilidades de todo pago en concepto de intereses, diferencias de cambio por deudas o regalías, ya que el supuesto anterior niega la posibilidad de existencia de préstamos o de prestaciones por asesoramiento técnico, por parte de las casas matrices, otras filiales o sociedades vinculadas del exterior.

Este principio también fue utilizado en exceso como en la causa **Ford Motors**⁴¹. En el mismo se trataba de la calificación o no de "intereses" pagados por importación de mercaderías, tal carácter se negó asignándose la naturaleza de pagos o remesas de utilidades propias de la entidad local en beneficio de la extranjera vinculada; pero agregando " cabe advertir que la calificación de "intereses" o "precio" que efectúa la demandante -débito para la firma local y crédito para la del exterior- autoriza a concluir que la recurrente incluyó

⁴⁰ Reig, Enrique J. obra ant. citada, pág.390.

dichos intereses en sus propios costos siendo que en la hipótesis de conjunto económico o situaciones equivalentes, las prestaciones y contraprestaciones entre las entidades que la componen, deben ajustarse a los principios del aporte y la utilidad.” Continuando con dicha hipótesis “las mercaderías introducidas al país revestirán el carácter de aporte de capitales y el llamado precio hasta el importe del precio mayorista con más el seguro y flete será considerado devolución de capitales y en lo que exceda dicho importe, el de remesa y utilidades”.

Como se pudo apreciar, un verdadero dislate. La rigidez de la norma se ciñó debido a los **abusos que se hicieran en cuanto a las diferencias de cambio** a consecuencia de la devaluación que sufrió el peso argentino en relación con el dólar estadounidense y por el control de precios que llevó a dificultades financieras, **provocando diferimiento de pagos por importaciones**. Por este concepto, las diferencias de cambio fueron **tomadas como remesas de utilidades** y por lo tanto **no deducibles en el balance impositivo**, cuando debiera serlo según lo dispuesto por el artículo 62° de la Ley y 82° de la Reglamentación vigente al momento del hecho.”

Actualmente, la deducción se basa en los porcentajes fijados en el artículo 146° del Decreto Reglamentario, y el **exceso de pago en concepto de marcas y patentes no es deducible** y en cuanto al **pago de los intereses**, se considera como presunción, ganancia de fuente argentina del 43%, diferenciando si proviene de un país que haya adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidas por el Comité de Basilea, siendo el 100% si el crédito proviene de un país que no se ajuste a tales normas (esto es una medida contra la subcapitalización).

1.5. Criterios de comparabilidad

La **Resolución General 702/99** interpreta que la comparabilidad de las operaciones y/o empresas se determinará teniendo en consideración las funciones, activos y riesgos, las mismas que aceptan las directrices de la O.C.D.E. e I.R.S.

⁴¹ Ford Motors Argentina S.A. C.S..N., 2-5-1974, Derecho Fiscal XXIII-B,1305.

A efectos de determinar si las operaciones realizadas entre partes vinculadas con comparables a las efectuadas entre partes independientes, se debe entender, entre otros, a los siguientes elementos:

Las características de las operaciones, incluyendo:

- En operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del capital, plazo, garantías, solvencia del deudor y la **tasa de interés**.
- En la prestación de servicios, la naturaleza del servicio, y si éste involucra o no, una experiencia o conocimiento -entre otros elementos.
- En el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, las características físicas, calidad y confiabilidad, la disponibilidad y volumen de la oferta, etc.
- En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la forma de la transacción (venta o licencia), el tipo del bien (patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología), la duración y el grado de protección, y los beneficios anticipados por el uso de los bienes.

Cabe resaltar aquí, que si bien el legislador se basó en normas de la O.C.D.E., en cambio, en esta **Resolución 702/99 al mencionar las características de las operaciones lo hace discriminando tal cual lo contempla el I.R.S.**, el cual ha sido objeto de estudio en la Parte I de este trabajo, al que remitimos para su comparación.

- Las funciones o actividades (tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transporte, financiación, control gerencial y servicios de posventa), incluyen los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las operaciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o la tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.
- Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.

- Las circunstancias económicas (ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).
- Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- Se aclara que, cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables las que correspondan a DOS (2) o más ejercicios anteriores o posteriores.
- Se podrán utilizar operaciones comparables de dos o más ejercicios.
- Se plantea la posibilidad de efectuar ajustes.

1.5.1 Eliminación de diferencias entre operaciones no comparables.

Continúa diciendo la **Resolución General 702/99**:

“Aún en el caso que las operaciones no fueran comparables con las realizadas entre partes independientes, la resolución prevé los mecanismos para corregir las diferencias y llegar a lograr una comparabilidad. *Estos mecanismos de ajustes son:*

Plazo de pago: en este caso, la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor.

Cantidades negociadas: el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

Propaganda y publicidad: cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto vinculado del exterior, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al de otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado, por unidad de producto y por este concepto.

A fin de lo expuesto precedentemente, en el caso de publicidad y propaganda, se procederá según sea la finalidad de la promoción:

- Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en la República Argentina, en función de las

cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.

- Si lo es de un producto, el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste.

Costo de intermediación: cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos, y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa vinculada no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.

Acondicionamiento, flete y seguro: a los fines de la comparación, los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que inciden en cada caso.

Naturaleza física y de contenido: en el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o la constitución del derecho.

Diferencias de fecha de celebración de las operaciones: los precios de las operaciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en las tasas de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridas entre las fechas de celebración de ambas operaciones.”

Concluimos que dichas **diferencias también fueron interpretadas tanto por la normativa vigente de la O.C.D.E. como del I.R.S.**

1.6. Documentación.

La misma **Resolución General 702/99** continúa diciendo:

“La forma de determinar el Precio está relacionado con la carga de la prueba, y con la documentación respectiva.

Debido a que en el **formulario 662 (que es la Declaración Jurada)** se consignan los precios de transferencia utilizados, los contribuyentes deberán conservar la documentación respaldatoria pertinente hasta que opere la prescripción del gravamen tal como lo estipula la Ley 11.683”.

A modo de ejemplo, dicha Resolución General menciona como **documentación probatoria a :**

- Datos del contribuyente e información relativa a sus funciones o actividades (producción, investigación y desarrollo, comercialización, venta y distribución, fletamento, inventario, instalación, servicios posventa, administración, contaduría, legal, personal, informática, financiera, etc.), activos utilizados y riesgos asumidos, y estructura organizativa del negocio.
- Apellido y nombres o denominación o razón social, código de identificación tributaria, domicilio fiscal y país de residencia de las personas vinculadas directa o indirectamente y la documentación -en caso de existir- de la que surja el carácter de la vinculación aludida. La información antedicha procederá aún cuando no se hubieran realizado operaciones con los mencionados sujetos.
- Información sobre las operaciones realizadas con sujetos vinculados, directa o indirectamente, su cuantía y la moneda utilizada.
- En el caso de empresas multinacionales, las principales actividades desarrolladas por cada una de las empresas del grupo, el lugar de realización, operaciones desarrolladas entre ellas y la documentación, esquema o cualquier otro elemento del cual surja la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo, con indicación de los activos y riesgos asumidos; los contratos que versen sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.
- Estados contables del contribuyente -incluso los estados consolidados, de corresponder- del ejercicio económico que resulte coincidente con el período fiscal, como asimismo los de las personas vinculadas del exterior, estos últimos cuando resulte pertinente en función del método de determinación del precio de transferencia utilizado.
- Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimiento de garantías, de licencias, “know-how”, de uso de marca comercial, sobre atribución de costo, desarrollo e investigación, publicidad, etc.).
- Información sobre la situación financiera del contribuyente.
- Información relativa al entorno de la empresa, los cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso técnico y el mercado de divisas.
- Información relativa a las estrategias comerciales.
- Estructuras de costos.
- Métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la

operación o empresa.

- Información sobre operaciones o empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes ajustados con la finalidad de eliminar las diferencias.
- Información para comprobar si los sujetos del extranjero se encuentran alcanzados por regímenes de determinación de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. En este supuesto, además, deberá indicarse el estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las pertinentes resoluciones.

Los contribuyentes están obligados a mantener la documentación, que deberá contener la especificación de las funciones y riesgos de la compañía de acuerdo a lo explicitado en la ley 11.683.

1.7. Carga de la prueba

La carga de la prueba queda entonces a cargo del contribuyente cuando le sea solicitado mediante requerimiento por parte de la administración fiscal y aportando todos los elementos probatorios respecto de los precios fijados con la empresa del exterior.

Según el Dr. García Cozzi⁴² “la administración deberá también aportar elementos de prueba cuando impugne ciertos precios de transferencia, en caso de cuestionar los adoptados por los contribuyentes. La determinación de precios no podrá ser una simple cuestión de pruebas; habrá que **reproducir razonamientos y decisiones de negocios tales como las que se toman entre partes independientes**. Para esos fines, la administración deberá contar con información propia, obtenida por sus propios medios y contar con profesionales idóneos para la elaboración de precios con sentido económico y conocimiento de mercados, tales como los que seguramente utilizarán los contribuyentes para la justificación de sus precios de transferencia. De lo contrario, los litigios respecto de estas cuestiones serán muchos, y a la postre muy costosos para ambas partes.”

Como se deduce de lo expuesto, precios de transferencia es una materia de discusión

⁴² García Cozzi y otros. Reforma Tributaria del '99. Errepar. Febrero 1999. pág.146.

de criterios a aplicar, en las que no todos podrán estar de acuerdo y que ello trae como consecuencia reclamos monetarios.

1. 8. Aplicación de los métodos

Continúa la **Resolución General 702/99**:

La norma dice que el método más apropiado para determinar los precios de transferencia será aquel que mejor refleje la realidad económica de las transacciones. Prescribe pautas que deberán observarse como ser:

- aquel que se compadezca con la estructura empresarial y comercial; cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponibles;
- contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas;

requiera el mejor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables, entre otras.

Como se pudo apreciar, **habrá que saber demostrar que el método elegido es el método más adecuado.**

1.8.1. Métodos a aplicar

Como los métodos propuestos son los mismos que los aceptados por la O.C.D.E. aquí sólo se los nombrará y para su conceptualización se remite al punto 3.1. de este trabajo.

Primer método: Precio Comparable no Controlado.

Segundo método: Precio de Reventa.

Tercer Método: Costo Adicionado.

Cuarto Método: Partición de Utilidades

Quinto método: Residual de Partición de Utilidades.

Sexto método: Margen Neto de Transacción

1.9.Valuaciones Aduaneras

Se tratará la normativa aduanera que actualmente está vigente para las operaciones de importación y exportación. Se hará hincapié en los artículos concernientes a los métodos de valoración, sus ajustes y vinculación económica, para aproximarnos a una conclusión que verifique si es factible o no la aplicación de los mismos para la determinación de los precios de transferencia.

1.9.1.Marco legal Interno.

Las operaciones aduaneras respecto al Comercio Exterior se encuentran legisladas por la Ley 22.415.⁴³

La ley del Impuesto a las Ganancias, en cuanto a la importación de bienes dispone en varios de sus artículos el tratamiento a dispensar .

El artículo 8º de la mencionada Ley, determina que, cuando el precio de venta al importador argentino es superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen de la mercadería más en su caso, los gastos de seguro y transporte hasta la República Argentina, se considerará, salvo prueba en contrario, que **la diferencia de precio es de fuente argentina**, gravada en cabeza del exportador. Asimismo, la A.F.I.P. podrá establecer como valor de los productos en cuestión, **el precio mayorista en el lugar de destino u origen** excepto si el precio es menor al vigente; en este caso debe tomarse el primero de ellos, es decir, siempre el valor que se determinará para la transacción es el menor de los precios comparables. Para el caso de la exportación, la ley presenta disposiciones paralelas en sentido inverso.

1.9.2. Normativa Internacional: Aplicación de los Principios de Valoración según el artículo VIIº del Acuerdo del G.A.T.T.

En el ámbito internacional la existencia de diferentes sistemas de valoración constituía un importante obstáculo para el desarrollo del comercio y distorsionaba los acuerdos arancelarios que habían podido concertar, permitiendo alterar unilateralmente la

⁴³Publicada en el Boletín Oficial con fecha 23 marzo de 1981, cuyo articulado conforma el Código Aduanero vigente en nuestro país.

La reglamentación de las disposiciones del mismo se realizó mediante el dictado del Decreto 1001 el día 2

incidencia real de los derechos acordados modificando los criterios de valoración. En consecuencia, a principios del siglo XX se realizaron estudios con el fin de sustituir los métodos arbitrarios e imprecisos aplicados hasta entonces por un sistema de valoración internacional que en sus efectos fuera neutro.

Se llega a un acuerdo sobre principios generales de valoración en Aduana durante la **Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y el Empleo** celebrada en **Ginebra en setiembre de 1947**, cuyas conclusiones fueron incorporadas en el artículo VIIº del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio que se redactó, conocido como G.A.T.T., hoy O.M.C.

En 1950 se firma el **Convenio sobre el valor de Aduana de las Mercancías** que se conoce como **Definición de Bruselas**, el cual entra a regir en Julio de 1952 y se basa en la teoría de considerar el mismo como “el precio al que se vendería la mercancía a valorar en condiciones determinadas”. Comúnmente, se lo denominó **“Noción Teórica del Valor”** Para algunos, fue un desacierto no seguir utilizando este método por el cual la Aduana tenía atribuciones para discutir un valor ostensiblemente bajo y rechazarlos y exigir el pago de derechos aduaneros, los cuales se liquidaban sobre el valor corriente de mercado.⁴⁴

En 1979 culmina la denominada “Ronda Tokio”, uno de cuyos objetivos era la adopción de un sistema de valoración internacional común, de mayor aceptación que el existente. Resulta aprobado así, **con fecha 12 de abril de 1979, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VIIº del G.A.T.T.”, que establece reglas positivas de valor en aduana basadas en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.**⁴⁵ Este sistema debía resultar equitativo, uniforme y neutro para la determinación de la base de imposición en Aduana, corresponder a las realidades comerciales y prohibir el empleo de valores arbitrarios o ficticios, (cabe recalcar que es el mismo objetivo que precios de transferencia) permitiendo eliminar las barreras no arancelarias al comercio internacional.

Mediante el acuerdo de Marrakech del 15.04.1994 se instituyó la Organización Mundial de Comercio (de ahora en más O.M.C.). Ambos forman parte de los acuerdos

de mayo de 1982, publicado en el Boletín Oficial con fecha 27 de ese mes.

⁴⁴ Zolezzi, Daniel: La subfacturación tiene cura. Diario Clarin del día 13.08.1992.

⁴⁵ En nuestra legislación, se adoptó dicho Acuerdo, aprobado por Ley 23.311 y por Decreto 1026/87.

comerciales multilaterales y son vinculantes para todos los miembros de la citada organización mundial. La ley argentina N° 24.425 ⁴⁶ deroga la anterior norma vigente (Ley 23.311) aprobando el Acta final de la Ronda Uruguay que recepta todas las decisiones tomadas por la misma.

1.9.2.1 Métodos o criterios de valoración, sus ajustes según lo normado en artículos 8° y 15° del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII° del G.A.T.T.

En nuestro país, **el valor en aduana** de toda mercancía al momento de su importación, es el **valor de transacción definido en el artículo 1° de la Ley, disponiendo** en caso de no tener dicho Valor, se utilizarán otras bases secundarias dispuestas en los artículos del mencionado Acuerdo, a saber:

Artículo 2° : El valor de transacción de mercadería idéntica;

Artículo 3°: El valor de transacción de una mercadería similar;

Artículo 5°: El valor deducido;

Artículo 6°: El valor reconstruido;

Artículo 7°: El método del “último recurso” según criterios razonables.

A continuación se efectuará una breve reseña de cada uno de los criterios ya mencionados para luego compararlos con los métodos aceptados por la O.C.D.E., motivo de nuestro planteo para terminar en una conclusión personal.

1.9.2.2. Valor de Transacción

En la *introducción general* de dicho Acuerdo se expresa de modo resumido:

“El **valor de transacción**, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. El artículo 1° debe considerarse en conjunción con el artículo 8°, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera formando parte del valor en aduana, **corran a cargo del comprador** y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8° prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. Los artículos 2° a 7° inclusive establecen métodos para determinar

⁴⁶ Publicada en el Boletín Oficial el 5 de enero de 1995

el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1°.

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1°, normalmente deberán **celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador** con el objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2° ó 3°. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. La celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana.

Los artículos 5° y 6° proporcionan dos bases para determinar el valor en aduana cuando éste no pueda determinarse sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas. El valor en aduana se determina sobre la base del precio a que se venden las mercancías⁴⁷, en el mismo estado en que son importadas, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación. Asimismo, el importador, si así lo solicita, tiene derecho a que las ⁴⁸ **mercancías que son objeto de transformación** después de la importación se valoren con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5°. En virtud del artículo 6°, el valor en aduana se determina sobre la base del **valor reconstruido**. Ambos métodos **presentan dificultades** y por esta causa el *importador tiene derecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4°, a elegir el orden de aplicación de los dos métodos*.

Por último, el artículo 7° establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en que no pueda determinarse con arreglo a ninguno de los artículo anteriores.

Ahora se comentará cada artículo detenidamente, a modo de analizar la conformación de la estructura de costos de cada uno, siendo el método del Artículo Primero el más utilizado:

En el artículo 1°, el valor en aduana de las mercancías importadas, es el **precio realmente**

⁴⁷ En virtud del párrafo 1 del artículo 5°.

⁴⁸ En virtud del párrafo 2 del artículo 5°.

pagado o por pagar por las mercancías cuando se vendan para su exportación al país de importación, **siempre que concurren las siguientes circunstancias:**

- que no existan restricciones a la cesión o utilización;
- que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;
- que no revierta directamente ni indirectamente al vendedor parte alguna de la reventa;
- que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor o que en caso de existir el valor de transacción, sea aceptable.

O sea,

VALOR DE TRANSACCION= Valor de Factura + Pagos Indirectos + Ajustes

Este valor de transacción conforma la base imponible a utilizar para el cálculo de los derechos Ad-Valorem sobre mercancías importadas **y la misma sirve también para los tributos interiores. A ella se añadirá :**

a) Los pagos indirectos y ajustes obligatorios a realizar según el artículo 8° del G.A.T.T. que son los siguientes :

1. Las comisiones y los gastos de corretaje, **salvo las comisiones de compra.**
2. El costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate.
3. Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

b) **El valor debidamente repartido en la producción, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar. (incluyendo a los Bienes Intangibles):**

4. Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
5. Las **herramientas, matrices, moldes** y elementos análogos **utilizados para la producción de las mercancías importadas.**
6. Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
7. Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas.
8. Los **cánones y derechos de licencia** relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.⁴⁹
9. El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que **revierta directa o indirectamente al vendedor.**

Quando se trate de los puntos 4 a 8, deberán adicionarse, solamente, si no se ha incluido ya en el valor de la transacción, debiendo además haber sido suministrado gratuitamente o a un precio diferencial reducido por el importador a su proveedor del exterior para que éste los utilice, y luego los envíe para su importación definitiva al territorio del comprador.

Por el Decreto 1026/87 se adopta el criterio de utilizar el valor C.I.F (abarcando costo, seguro y flete para la conformación de la base imponible para aplicar los derechos aduaneros, pudiendo haber optado por base f.o.b. la cual no incluye en su base el seguro y el flete).

Los pagos de dichos cánones serán apropiados a la mercadería importada de la siguiente forma:⁵⁰

a) en importación de productos terminados, el importe total de la regalía debería añadirse al precio pagado o por pagar de la mercadería. El ajuste resultaría de dividir el importe de la

⁴⁹ Confirmado por la nota interpretativa del artículo 8º, 1, c.

regalía sobre el valor de la mercadería importada, para extraer el porcentual correspondiente.

b) en el caso de la fabricación en el país exclusivamente con materias primas de industria nacional, no se presenta inconveniente porque no existe la importación.

c) cuando se emplea partes de piezas nacionales, juntamente suministrados por el titular de la licencia, marca o patente, si bien el Acuerdo no lo tiene normado, se deja en manos de cada Administración Aduanera el criterio a aplicar para efectuar un prorrateo justo.”

1.9.2.3. El valor de transacción de una mercancía idéntica

El segundo método de valoración, dice:

“el valor en aduana es el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías fueron objeto de valoración, o en un momento próximo.”⁵¹

“se entenderá por mercancías idénticas las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajuste a su definición.”

Para que la **mercadería sea considerada idéntica**, debe reunir los siguientes requisitos:

a) idéntica en todas sus características a la mercancía que se valora (se contempla las pequeñas diferencias de aspecto cuando en todo lo demás se ajusten a la definición).

b) producida en el mismo país que la mercadería que se valora,

c) y por la misma persona, salvo el caso en que no existan mercaderías idénticas o mercancías similares, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración. En los casos donde no resulte posible localizar una mercadería que cumpla los requisitos precitados se tomará como mercadería idéntica aquella que satisfaga los dos primeros criterios.

Los principales **ajustes** a realizar se referirán a los siguientes conceptos:

⁵⁰ Zunino y otros. Reforma Tributaria del '99. Errepar

⁵¹ Conjuntamente el artículo 15 apartado 2 a) de la misma norma.

- Diferente nivel comercial o diferente cantidad.
- Costos y gastos que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Los ajustes que se hagan sólo podrán hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos.

1.9.2.4. El valor de transacción de una mercancía similar.

El tercer método del valor en aduana es el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento próximo”.

“se entenderán por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial”.⁵² Las mercaderías (idénticas y/o similares) deben haber sido producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración.

Si al aplicar los artículos 2º y 3º, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas o similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el más bajo.

1.9.2.5. Método deductivo del artículo 5º

El cuarto método dispone que cuando el valor en aduana no pueda determinarse sobre la base del valor de transacción de las mercaderías importadas o de mercancías idénticas o similares, **éste se basará en el precio a que se vendan las mercancías importadas idénticas o similares, a compradores no vinculados en el país de importación. (o sea, al valor de plaza en el país de importación en el mismo momento o en uno próximo dentro del límite de los 90 días de la fecha de la mercadería importada a valorar).**

Se deberán restar de la contabilidad ciertos elementos para obtener el valor correcto en

⁵² Artículo 15º, apartado segundo de la norma G.A.T.T.

aduana:

- **Gastos usuales de transporte y seguro:**

Dichos conceptos serán detraídos del precio de las mercaderías, si éstos son realmente en los que se incurre con habitualidad dentro del país de importación.

- **Derechos de aduana y otros gravámenes nacionales:**

Habrá que deducir los importes que bajo esos conceptos sean abonados por la importación o venta de las mercancías en el país importador (ejemplo: impuestos cobrados en el mercado interno).

- **Comisiones o gastos generales y beneficios:**

La cantidad que se restará por concepto de comisiones (mercancías en consignación) o de beneficios y gastos generales (mercancías compradas) será la que **el importador añada**, con tal que dicha cantidad *concuere con las ventas de mercancías de la misma especie o clase, teniendo en cuenta los siguientes parámetros:*

1. No pueden hacerse deducciones por los dos conceptos a la vez.
2. Las deducciones por comisiones pagadas o convenidas proceden cuando la venta se realice por medio de un agente.
3. Los gastos generales y beneficios, son los que sean usuales en las ventas en el país de importación de mercancías importadas de la misma especie y clase; cuando el vendedor actúe por su cuenta y riesgo.
4. Los beneficios y gastos generales se deben considerar como un todo.
5. La cifra a deducir deberá determinarse sobre la base de las informaciones comunicadas por el importador en su nombre.

1.9.2.5.1. Mercancías que **no han sufrido una transformación después de su importación.**

Se basará en el **precio unitario** a que se venda en esas condiciones la **mayor cantidad total de las mercancías importadas** o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercaderías objeto de

valoración, o en un momento aproximado (cercano a los noventa días), a personas que **no estén vinculadas** con aquellas a las que comprenden dichas mercancías, con las deducciones ya enunciadas en el punto anterior.

1.9.2.6. Método Superdeductivo de valoración del Artículo 5° apartado 2.

Cuando la **mercadería ha sufrido una transformación después de su importación.**

Si el importador lo solicita, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a persona del país de importación que no tenga vinculación con aquellas de quienes comprenden las mercancías, **teniendo debidamente en cuenta el valor añadido** en esa transformación y las deducciones que pudieran corresponder (gastos de transporte, comisiones, seguros, etc.).

Para obtener el valor deducido de un producto expuesto a una transformación se parte del precio de venta. La deducción del valor añadido por la transformación se basará en datos objetivos y cuantificables referentes al costo de esa operación.

La **pérdida de identidad no se excluye de este método** siempre que pueda determinarse con precisión el valor agregado por la transformación.

Este procedimiento **sólo es aplicable a solicitud del importador**. En nuestro país, la Dirección General de Aduanas puede **aplicarlo de oficio**, rechazando el pedido interpuesto que haga referencia a la predilección del contribuyente por el método del artículo 6°.

Las deducciones previstas para el método deductivo son aplicables también a este párrafo.

1.9.2.7. Método del valor reconstruido establecido por el artículo 6°

El valor reconstruido es igual a la suma de los siguientes elementos:

1. **El costo o valor de los materiales y de la fabricación** u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas.

2. Una cantidad por concepto de **beneficios y gastos generales** igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma clase o especie que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por producciones del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.
3. El costo o valor de todos los **demás gastos** que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por la parte.

Para el análisis de cada ítem deben tenerse en cuenta los siguientes conceptos:

a) Cualquier elemento (diseños realizados, ingeniería, trabajos artísticos, etc.) realizado en el país de importación se incluirá en el valor reconstruido en la medida en que tales costos corran a cargo del productor.

b) El costo o valor se determinará sobre la base de la información relativa a la producción de las mercancías objeto de valoración, proporcionado por el productor o en su nombre.

El costo de fabricación comprende todo lo que el productor utilice para fabricar sus mercancías, tanto los costos directos de la mano de obra, como los costos del montaje; así como los costos de reparación y mantenimiento del equipo y de la maquinaria que se utilice.

c) **Los materiales** comprenden materias primas, gastos de transporte hasta el lugar de producción, montajes intermedios, componentes prefabricados que se ensamblaren. La fabricación comprende el costo de mano de obra, el costo del montaje y costos indirectos (supervisión, mantenimiento de las instalaciones, horas extraordinarias); el costo de los envases o embalajes.

d) La cantidad por estos conceptos que debe añadirse a los efectos del valor reconstruido se determinará sobre la base de la información proporcionada por el productor o en su nombre, a menos que sus cifras no concuerden con las que sean usuales en las ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración. Como resumen, los gastos generales a tener en cuenta son los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación.

e) El costo o valor de los gastos de entrega (transporte hasta el puerto o lugar de importación, los gastos de carga, descarga, manipulación y el costo del seguro), se

comprenden en el valor reconstruido, según el tratamiento a aplicar en virtud de la legislación nacional (en nuestro país C.I.F.).

1.9.2.8. Método del “último recurso” del artículo 7°

Si aplicando de *manera flexible* los métodos anteriores, no puede determinarse un valor en aduana, éste puede calcularse, en último recurso, *aplicando otros métodos razonables* y compatibles con los principios y las disposiciones del G.A.T.T.

“si el valor en aduana de las mercancías importadas no pueden determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1° a 6° inclusive, dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII° del Acuerdo General, sobre la base de datos disponibles en el país de importación”.

El **origen de la información** no impedirá en sí, que se la utilice para aplicar el artículo 7°, siempre que tal información esté disponible en el país de importación y que las aduanas puedan comprobar su veracidad o exactitud.

1.9.2.9. Métodos Prohibidos

Los procedimientos que se citan a continuación no pueden utilizarse ni siquiera como método del último recurso establecido por el artículo 7° citado en el título anterior.

- El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país.
- Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles.
- El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.
- Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6°.
- El precio de mercancías vendidas para la exportación a un país distinto del país de importación. Este método se aplica en algunos de los países firmantes a pesar de que el Acuerdo lo prohíbe.
- Valores mínimos en aduana.

- Valores arbitrarios o ficticios.

1.9.3. Conclusión y diferencias entre valuaciones aduaneras y precios de transferencias: métodos y vinculación económica.

Se detallaron los seis métodos de valor en aduana a modo de observar qué elementos se utilizan para dicha valoración y de su comparación con los que se necesitan para los métodos para obtener los precios de transferencia, se observa que los métodos que se aplican para la valoración en aduana parte de una factura de valor de contado o en su defecto, de estructuras de costos diversas en aras de hallar el verdadero justiprecio para toda operación comercial; por el otro, todo producto se arma sobre una estructura de costos para llegar a un valor final. Es obvio que se deban aceptar también para precios de transferencia porque la pauta del principio del arm's length se compone y nutre de los mismos elementos, por lo tanto habrá que homogenizarlos, hasta llegar a una base sólida común. Estimo que tal vez se logrará con el tiempo.

Las normas aduaneras provenientes del G.A.T.T., hoy O.M.C. debieran armonizarse con las normas de precios de transferencias que provienen de la O.C.D.E. en cuanto a los métodos a aplicar y a lo que se entiende por vinculación económica de las partes intervinientes en la transacción de los bienes físicos.

Esta suerte de armonización, a mi criterio, se encuentra de forma objetiva y natural sobre todo para todo tipo de bien tangible y ya hay países que en el ámbito normativo lo implementan, como ser México y EE.UU.

La cuestión pasa por controlar más la documentación y **verificación de** las mercaderías en aduana y por sobre todo **su valor económico**.

Una diferencia conceptual importante en cuanto a la vinculación económica es que para la O.M.C. **los distribuidores únicos no merecen la categoría de vinculación, a menos que se cumplan las detalladas que son en grandes rasgos, en función del capital, control y parentesco**, no sucediendo lo mismo en las leyes domésticas para la aplicación de dichos precios.

Este accionar se ve favorecido por la connivencia entre vendedor-comprador, que permite que el comprobante se emita en origen con valores alterados y en muchos casos, por la dificultad práctica de verificar la factura del proveedor del exterior por parte de la A.F.I.P.

Para combatir la evasión, la A.F.I.P. propone estrategias relacionadas con la fiscalización de contribuyentes que realizan importaciones a precios ostensiblemente bajos, los cuales pueden ser propuestos por las Divisiones Selección y Control o bien provenir del Canal Morado.

Las pautas de fiscalización sugeridas, complementan aquellas instrucciones de conocimiento general del inspector y por las cuales se originó el cargo, siendo aplicables en casos de contribuyentes que realizan operaciones como las descriptas. También sirven para la detección del ingreso ilícito de mercadería al territorio nacional. Con **el Canal Morado**⁶⁰ se inicia un **proceso de verificación integral** de ciertos contribuyentes que se encuentran inscriptos en este Organismo y realizan operaciones de Comercio Exterior.

La actuación conjunta de agentes fiscalizadores pertenecientes a ambas Direcciones del Organismo tiene como objetivo la eficiencia y celeridad del proceso de selección y localización de los contribuyentes con interés fiscal, la auditoría de sus operaciones y posterior detección de ajustes impositivos y/o ilícitos aduaneros, mediante la utilización del conjunto de información disponible en la A.F.I.P. y la colaboración de agentes especializados en las distintas ramas de esta materia.

Se efectúa un plan de trabajo elaborado a través del conocimiento adquirido durante el desarrollo de las fiscalizaciones realizadas por la División de Auditoría Fiscal Externa a partir de la instrumentación del citado "**Canal Morado**", con el objeto de analizar y probar distintas estrategias específicas para este tipo de operatoria y definir aquellas más aptas para la misma, que son incluidas en este manual. Además se han tenido en cuenta las fiscalizaciones a contribuyentes que realizan operaciones de este tipo y el aporte de experiencias en tareas análogas u operativas que distintos agentes de la Dirección General de Aduanas y la Dirección General Impositiva han proporcionado o de las cuales se ha tomado conocimiento a través de otras vías.

⁶⁰ se implementó a través de la Resolución General N° 335/99 de la A.F.I.P.

1.9.4. Tratamiento de los servicios y de la propiedad intelectual dentro del Código Aduanero.

Una serie de precisiones se formularán respecto de estos nuevos bienes incorporados al Código Aduanero.

La introducción del concepto Servicios en el artículo 10° del cuerpo ya citado, trae aparejado el conflicto con el artículo 11° del mismo ordenamiento en cuanto a su **categorización dentro de la clasificación en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación**, que regula el tráfico internacional de mercaderías dispuesto por un tratado internacional y ratificado por la Ley 24.206, que al ser de orden internacional no puede ser modificado ni por el Poder Ejecutivo ni el Poder Legislativo.

El Código Aduanero sólo autoriza al Poder Ejecutivo a mantener actualizada dicha nomenclatura cuando el Consejo de Cooperación Aduanera modifica sus textos oficiales. Dicha **nomenclatura es un sistema de codificación** que permite la ubicación de cualquier mercadería, siguiendo pautas de regla de interpretación internacional. Las mismas sirven de guía en todas las medidas que se adopten en materia de Comercio Exterior para establecer los distintos regímenes que le afectan, como ser, tributario, aduanero, beneficios a la importación o exportación de ciertas mercaderías y cambiario.

Para el caso del tratamiento de los servicios, al ser asimilados al concepto de mercadería debe seguir el proceso que para ello dispone el Código Aduanero en cuanto a su importación y exportación. En la práctica, ninguna norma sería aplicable ya que no hay traslado físico de ningún bien, si bien se puede cumplir con la presentación de la documentación.

Tampoco el legislador previó **el cómo** se deben aplicar las normas para la declaración de los servicios y derechos de propiedad intelectual respecto de los cuales el Código Aduanero tiene reglado para la destinación de importación para consumo que debe ser hecha mediante declaración escrita y menos aún cómo se efectuará el control de los mismos, que justamente es la actividad primordial de las Aduanas.

La **asimilación de los servicios a mercaderías** de acuerdo a lo normado en el artículo 10° del Código Aduanero, se basó en premisas a cumplir, a saber:

“las locaciones y prestaciones de servicio realizados en el exterior cuya utilización o

explotación efectiva se lleve a cabo en el país, suministrados en condiciones comerciales.”

Si algunas de dichas premisas no se cumplen, entonces la locación no puede asumirse como mercadería.

También define al concepto **servicio** como un hecho posterior a su eventual “ingreso”, como lo es la utilización y explotación efectiva. Un mismo servicio será asimilado a “mercadería” o no, según su utilización posterior, y al revés de lo que ocurre en el derecho aduanero en general, no estaría el locatario obligado a cumplir con las regulaciones aduaneras, sino desde el momento que decidiese su explotación o utilización efectiva.

En cuanto a la **propiedad intelectual**⁵³ dice que “los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual” también se asimilan al concepto de mercadería”.⁵⁴

Asimismo, define a los **sujetos**⁵⁵, del siguiente modo:

“en los supuestos a la propiedad intelectual, **serán considerados importadores** las personas que **sean prestatarias y/o cesionarias de los servicios y/o derechos** allí involucrados a igual que en el caso de los exportadores”.

El **momento del pago** es⁵⁶ definido:

“el vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia, según lo dispuesto en el contrato respectivo, para los supuestos previstos de la propiedad intangible. Asimismo dice que “el derecho de exportación aplicable será el establecido por la norma vigente en la fecha de vencimiento de las obligaciones de hacer efectivos los cánones y derechos de licencia acordados.”

Como se pudo apreciar, todas las incorporaciones de apartados dentro de la normativa vigente del Código Aduanero a los efectos de definir el alcance, sujetos, momento de pago les está dando lugar justamente al hecho imponible importación y exportación de servicios y de propiedad intelectual que hasta el momento no se sabe cómo se podrá llevar a la práctica.

El Dr. Zunino⁵⁷ advierte que la importación de programas para ordenadores

⁵³ inciso b) del artículo 10° del Código Aduanero, reformado por la ley 25.063.

⁵⁴ Cabe recordar que por ley 25.036 se considera al software dentro de la categoría de derecho de autor.

⁵⁵ incorporando como segundo párrafo del apartado 1 del artículo 91°.

⁵⁶ mediante la incorporación del inciso e) del apartado 1 del artículo 637

⁵⁷ Zunino Gustavo: Reforma Tributaria del 99, Errepar . pág.307.

("software") se encuentra desgravada de los derechos de importación, con la simple formalidad de que en la factura debe discriminarse el precio del soporte, por lo que por aplicación del mismo principio **tampoco debería estar gravado cuando se trate de la adquisición por vía electrónica.**

1.9.5 Implementación del sistema de Preembarque.

El gobierno argentino instruyó mediante el **Decreto 477/97**⁵⁸ un sistema de verificación de mercaderías en origen a través del denominado "Sistema de Preembarque" para resolver ciertos problemas:

1) A corto plazo:

- a) Subfacturación,
- b) Falsedad en declaraciones de cantidades y calidades importadas,
- c) Dificultad creciente de detectar errores en clasificaciones arancelarias y demás elementos de las declaraciones de importación,
- d) Incapacidad de los servicios aduaneros de verificar y valorar las importaciones en forma universal, sin dificultar el alto ritmo de crecimiento y el desarrollo del comercio exterior,
- e) Aumento de la competencia desleal, evasión tributaria y aumento de la litigiosidad administrativa y legal, como consecuencia de los problemas anteriores.

2) A mediano y largo plazo:

- a) obtener el fortalecimiento y tecnificación de la Administración Aduanera, particularmente en el área de Valoración.

Los **objetivos** a alcanzar son:

- 1) Detectar y combatir la **subfacturación**, la clasificación errónea y la declaración por defecto de la cantidad y calidad de las mercaderías importadas y atacar la evasión y elusión impositivas, consecuencias de esas prácticas.
- 2) Combatir la **competencia desleal** sufrida por la industria nacional, por mercaderías

⁵⁸ Reglamentado por Res. M.E.yO.S.P. 1177/97 siendo obligatorio a partir del 29.11.1997.

importadas subvaluadas o sobrevaluadas.

3) Perfeccionar la aplicación de métodos de **valoración y verificación de las mercaderías** importadas a través de la implementación de un programa de transferencia tecnológica, equipamiento físico y capacitación del personal aduanero con la colaboración de las empresas de inspección.

4) Promover el cumplimiento de las normas vigentes en materia aduanera e impositiva y la agilización de los trámites de **declaración de importación** por reducción o eliminación de datos erróneos o imprecisos acerca de las mismas.

5) Mejorar los **controles de calidad** y el cumplimiento de especificaciones técnicas de las mercaderías importadas y su fecha de vencimiento en el caso de las perecederas.

Las **características** principales de este programa son:

- 1) No reemplaza ni limita las competencias de la Aduana.
- 2) Permite un **control previo** al control aduanero.
- 3) La autoridad de aplicación puede disponer la modificación o cancelación del Programa.
- 4) Provee **información adicional para los procesos de valoración y verificación** del Servicio Aduanero.
- 5) Las empresas deberán **emitir información periódica obligatoria** con datos relevantes para el Servicio Aduanero.
- 6) Las empresas deben **ofrecer sus servicios a los importadores**, quienes eligen libremente a su proveedor.

Los servicios mínimos de prestación obligatoria que deberán dar las empresas de inspección en relación a los bienes a importar son:

- 1) **Verificación de precios, cantidad, calidad y de posición arancelaria con descripción de la misma.**
- 2) Precintado,
- 3) Colaboración con la Auditoría

Dicho Decreto se basó en normas internacionales que rigen el comercio. Como lo

que nos interesa es el tema de la verificación de precios se comentará lo que el G.A.T.T., hoy O.M.C., dice al respecto:

“Los miembros usuarios, que a fin de **evitar la facturación en exceso o en defecto**, las entidades de inspección previa a la expedición, efectúen una **verificación de precio** con arreglo a las siguientes directrices:

a) las entidades de inspección previa a la expedición no rechazarán un precio contractual convenido entre un exportador y un importador sólo en el caso de que puedan demostrar en sus conclusiones que el precio no es satisfactorio y se basan en un **proceso de verificación** conforme a los criterios establecidos en los apartados b) a e);

b) las entidades de inspección previa a la expedición basarán su comparación de precios a efectos de la verificación del precio de exportación en los precios que se ofrezcan para la exportación mercancías idénticas o similares en el mismo país de exportación, al mismo tiempo o aproximadamente **al mismo tiempo, en condiciones competitivas y en condiciones de venta comparables**, de conformidad con la práctica comercial habitual, y deducida toda rebaja normalmente aplicable. Tal comparación se basará en lo siguiente:

1) únicamente se utilizarán los precios que ofrezcan una base válida de comparación, teniendo en cuenta los factores económicos pertinentes correspondientes al país de importación y al país o países utilizados para la comparación de precios;

2) en cualquier etapa del proceso, las entidades de inspección previa a la expedición brindarán al exportador la **oportunidad de explicar el precio**;

c) al proceder a la verificación de precios, las entidades de inspección previa a la expedición tendrán debidamente en cuenta las condiciones del contrato de venta y los factores de ajuste generalmente aplicables propios de la transacción; estos factores comprenderán, si bien no exclusivamente, el nivel comercial y la cantidad de la venta, los períodos y condiciones de entrega, las cláusulas de revisión de los precios, las especificaciones de calidad, las características especiales del modelo, las condiciones especiales de expedición o embalaje, la magnitud del pedido, las ventas al contado, las influencias estacionales, los derechos de licencia u otras tasas por concepto de propiedad intelectual, y los servicios prestados como parte del contrato si no se facturan habitualmente por separado; comprenderán también determinados elementos relacionados con el precio del exportador, tales como la relación contractual mente este último y el importador;

d) la verificación de gastos de transporte se referirá únicamente al precio convenido del modo de

transporte utilizado en el país de exportación indicado en el contrato de venta;⁵⁹

e) **no se utilizarán a efectos de la verificación de precios los siguientes factores:**

- 1) el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- 2) el precio de mercancías vendidas para exportación en un país distinto del país de exportación;
- 3) el costo de producción;
- 4) precios o valores arbitrarios o ficticios.

Se observó que nuestro sistema de Preembarque se basa en la normativa de la O.M.C., en cuanto a principios, objetivos y metodología a aplicar. Si bien sólo es utilizado por los países en vías de desarrollo y es un costo adicional para el importador, su objetivo es el combate del fraude y su utilidad es *obtener una base de datos* con los verdaderos registros de las mercaderías en lugar de origen, que no siempre es fácil de obtener por otros medios y que pueden servir de parámetros en el control final de la mercadería o también para la verificación de los precios de transferencias en la búsqueda de un comparable. Obvio, que es un mecanismo de uso temporal. Si bien, será de utilidad la creación de la **base de datos** para confrontar precios de transferencias declarados. (Ver Apéndice 5, referido a la creación de una Base de Datos para la valoración y comparación de precios).

1.9.6. Presunciones de evasión en el Comercio Exterior.

A continuación se comentará la modalidad de trabajo imperante en la actualidad, en las Divisiones de Fiscalización Externa de la A.F.I.P.

Los funcionarios, tanto aduaneros como impositivos, trabajan actualmente en forma conjunta para las tareas de fiscalizaciones una vez obtenidas las presunciones de evasión en el Comercio Exterior, por medio de:

- Importaciones subfacturadas. Como ya dije, se genera a través de la declaración de un **valor de transacción menor** al realmente concertado con el proveedor del exterior. En consecuencia, el deseo del importador es disminuir el valor en aduana de la mercadería a los efectos de la liquidación de los derechos aduaneros y otros tributos e impuestos, para llegar a que éstos constituyan un importe de baja incidencia en el costo final de los artículos importados.

⁵⁹ Se observa que los 4 ítems de este punto son los mismos contenidos en el método del artículo 5° de Valor en Aduana.

El **agente aduanero** se encargará de obtener la información aportada por diferentes áreas competentes como ser: Sistema Informático María: datos del contribuyente durante el último período anual completo y el parcial que se encuentre en curso, el cual deberá contener los datos consignados en los despachos de importación y aquellos referidos a los agentes auxiliares intervinientes. Proveerá, asimismo, la información obrante en los sistemas NOSIS y Mercosur on Line referida a los importadores.

Por su parte, el **agente perteneciente a La Dirección General Impositiva** obtendrá los datos relativos a:

- Información relativa a domicilios alternativos incluida en bases de datos FISCO y RAEA.
- Detalle de declaraciones juradas presentadas, retenciones sufridas, pagos efectuados, patrimonio, etc.
- Cuando se trate de personas jurídicas: relevamiento de la documentación correspondiente al legajo de la sociedad en la Inspección General de Justicia o su similar.
- Cuando no haya sido provisto por la Dirección General de Aduanas, se requerirán los datos obrantes en los sistemas 'MERCOSUR ON LINE' y 'NOSIS', cuando resulte accesible su obtención.

Asimismo, los actuantes -inspectores de D.G.I. y D.G.A.- evaluarán en conjunto la necesidad de solicitar la actuación de la Dirección de Inteligencia Fiscal y Aduanera para la verificación de la factura del exterior, especialmente en casos en los cuales no se haya efectuado este procedimiento mediante la vía consular. La solicitud deberá realizarse con intervención de ambos agentes y sus Jefaturas.

Se resumió procedimientos vigentes en cuanto a la lucha de la evasión en Comercio Exterior para afirmar lo que ya organismos internacionales solicitaban: trabajo en conjunto de ambos funcionarios, por lo pronto, en el año 1999, la A.F.I.P. lo ha implementado dejando de lado recelos profesionales que imposibilitaban dicha actuación conjunta.

Cabe destacar, que la hipótesis principal de este trabajo es la obtención del verdadero valor de las mercaderías que sirva tanto para fines aduaneros como impositivos. Las mercaderías del exterior llevan un procedimiento ante las aduanas mediante la

presentación de los respectivos despachos de importación o exportación, actualmente denominados “**documento único aduanero**” en el cual se debe constar si existe vinculación económica, si lleva intangibles por el cual se abonan regalías, describir qué tipo de mercadería es, su valor económico, todos **datos básicos y necesarios para fundamentar la transacción** que también son los necesarios para el control de los precios de transferencia como se puede observar de la lectura de la Declaración Jurada Complementaria. Insisto, las puertas del Comercio Exterior son nuestras aduanas y en ellas tiene que estar toda la información y documentación respaldatoria de cada transacción y allí es dónde se debe efectuar el control del verdadero valor para que como en otros países, - como E.E.U.U. y México- tengan normado que el **costo a deducir en el impuesto a las rentas no pueda ser superior al valor declarado en aduanas**. Es un límite interesante de aplicar dado que si declaran un menor valor, también será menor el costo a deducir en la contabilidad produciendo, si la hay, mayor utilidad que si se hubiera declarado el verdadero valor. (Ver Apéndice 6: Formulario de Declaración del Valor en Aduana . O.M. 1993/1 donde se observan todos los ítems a declarar en una operación de importación).

1.9.7. Jurisprudencia argentina.

Hay que tener muy en cuenta el principio de la seguridad jurídica para aplicar correctamente estos métodos.

Una serie de reflexiones en cuanto al principio de legalidad se puede lograr analizando la **causa Sevel Argentina S. A.** Se discutía el **valor en plaza** de la venta de vehículos y nuestra Corte Suprema determinó qué se debe entender por ella. Es muy importante tener presente este concepto ya que será el arma frente a la cual el contribuyente alarmado **intentará defenderse en cuanto al momento de la formación del precio**, como se analizará oportunamente, ya que el tema de valoración de las transacciones sean tanto en el ámbito doméstico como el internacional han sido motivo de juicio, por lo cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha tenido que expedirse al respecto en dos fallos.

Brevemente, diré, que en la causa de Eduardo Loussinián S.A.C.I.F.I.A., hoy

Sudamericana de Intercambio S.A.C.I.F., revocó la sentencia de la Cámara basándose en que no se demostró la vinculación económica entre ambas partes, tal como lo solicitaba la normativa en cuestión a dicho momento; hoy, al no necesitar dicha demostración distinta hubiera sido la sentencia y se le hubiera aplicado alguno de los métodos del artículo 15°.

Comparto la postura del Dr. Enrique Reig⁶¹ en cuanto, si bien la Corte ha fallado bien, no fue bien fundamentado, ya que no se expidió en el segundo problema de esta controversia que consistió en la definición de **cuál era el precio real** de la contratación en cuestión, si el precio a la fecha de la **concertación del contrato** o a la **fecha de entrega** de dicha mercadería a nuestro país.

Posteriormente, nuestra Corte Suprema se expide, en la **causa Autolatina Argentina S. A.**, definiendo cuál es el momento para fijar el precio de la venta, si es concertación o entrega del bien, si bien el tema en cuestión versó sobre la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se definió que dicho momento es el de la concertación, ya que el artículo 6° de la ley 20.631 vigente a ese momento, no lo decía explícitamente.⁶²

Dice "... que el punto de partida en torno del cual deberá girar todo el esquema interpretativo en esta materia está constituido por **dos circunstancias esenciales** que han sido contempladas por el legislador: a) el nacimiento del hecho imponible y la liquidación del tributo; y afirmó que "debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias"(Fallos:314:746) y más adelante dice "el valor corriente en plaza"- sin precisar a qué tiempo en la ley 20.631- debe ser interpretada con referencia al valor corriente **al momento en que la operación fue concertada pues sólo de este modo podría determinarse si el precio reflejado en la factura se adecua al monto por el que el negocio fue realizado**".⁶³

Por otra parte, la A.F.I.P. invocando los artículos 40°, 41°, y 41° a continuación, por los cuales la facultad para **obtener información de terceros**, que al vincularlo con el artículo 101° del Secreto Fiscal en que el fisco cuenta con información y no podría utilizar aquella suministrada por un contribuyente en relación a terceros, se observa que hay contradicción en

⁶¹ REIG, Enrique J. Impuesto a las Ganancias. Edición 1997 Ed. Macchi. pág.104.

⁶² T.F. 12463-I

⁶³ La Ley. pág.3209 al 3237.

los objetivos del cuerpo legal, y *ahora la A.F.I.P. está autorizado a utilizar información de terceros como un tercer comparable*. El deber de función de declaración, previsto por el artículo 112° de la ley 11683 es de aplicación supletoria al ordenamiento del Código Penal, el cual también trae conflicto con el deber de guardar el secreto profesional de ciertas personas que están en relación muy particular con sus profesiones u oficio, como lo son los abogados, escribanos, médicos, farmacéuticos, etc.

Por otra parte, para evitar la doble imposición, es importante la cláusula *de ajuste correlativo* incorporada en algunos de los convenios que ha firmado Argentina⁶⁴, por el cual se prevé que el ajuste que hiciera el fisco argentino sea correlativo en el otro país contratante. Es posible encontrarlo en los convenios firmados con Dinamarca, España, Canadá, Islandia, Suecia, Gran Bretaña y Países Bajos.

Con referencia a los préstamos, y a su vinculación con la teoría del aporte y utilidad, se tendrá que describir la situación con nuestro país antes de la reforma. La diferencia entre aporte de capital y préstamos si bien no aparecen en forma explícita dentro de las normas, sí aparecen en forma implícita a partir del artículo 14° del Impuesto a las Ganancias para las empresas vinculadas internacionalmente ya que prevalece el **principio de independencia**. Con la ley de Inversiones Extranjeras, el control estaba en manos del Banco Central de la República Argentina, pero a partir del Decreto 1853/93, que tuvo el propósito de aligerar los aspectos burocráticos se reformuló esta ley ordenando el texto de la Ley de Inversiones Extranjeras y desapareció la necesidad de que pasaran por el tamiz de un funcionario del Banco Central. Ahora, el asesor impositivo es el que debe dar la opinión. El pensamiento expresado de muchos profesionales es contraria a dicha mecánica, ya que tanto el Banco Central de nuestro país como el Instituto Nacional de Tecnología Industrial (I.N.T.I.) son organismos que ayudaban a dar certeza, cosa que hoy no se tiene, si bien, estos cambios les ha dado una modalidad mayor a la dinámica de las operaciones internacionales. Ahora, el contralor más fuerte es de la AFIP. Creo que se debe lograr un mayor control en dichos contratos sin caer en excesos de burocracia. Hoy, las operaciones de financiamiento deberían ser analizadas para ver si son efectuadas entre partes independientes.

⁶⁴ Al presente, Argentina tiene convenios firmados y ratificados con: Suecia, Alemania, Bolivia, Francia, Brasil, Austria, Italia, Chile, España, Canadá, Finlandia, Bélgica, Países

Con respecto a la función de control del artículo 20° de la Ley de Inversiones Extranjeras era una suerte para evitar la “**thin capitalization**” porque el BCRA podía observar en función del adecuado nivel de endeudamiento de la empresa, cosa que nunca se aplicó en la práctica. A la vez permitía su observación y aún en el formulario se solicitaba un buen detalle respecto del nivel de endeudamiento de las empresas solicitantes. Términos y condiciones, comprendiendo el plazo de devolución de los préstamos, comprende la tasa de interés y el monto del préstamo. Lo que podría hacer hoy el fisco, es tener en cuenta las normas bancarias que hablan de una relación de 3 a 1, incluso hay pronunciamientos que aplican este criterio como ser en la causa Audi Latinoamericana del T.F.N.. Más recientemente⁶⁵, mediante **dictamen 72** se analiza claramente la relación entre el pasivo en relación del patrimonio de la empresa para llegar a la conclusión de que no está acorde con el monto del capital.

1.9.8 Comentarios de la nueva reforma tributaria.

A continuación se comentarán las principales modificaciones en cuanto al tema de los Precios de Transferencia, dispuestos en la Reforma Tributaria plasmada en la Ley 25.239. A tal efecto, se analizarán los artículos 8°, 14°,15°, artículo a continuación del artículo 15° y el artículo 130°. Asimismo, se anexa al final de este trabajo como Apéndice 3, la comparación de dichos artículos antes y después de esta ley.

En el artículo 8°, se agrega en el primer párrafo, la expresión “entre empresas independientes” para indicar que la determinación de las ganancias derivadas de la exportación e importación de bienes se regirán por los principios emanados de este artículo, cuando las operaciones **fuera efectuadas entre empresas independientes**.

De esta afirmación se podría concluir que sólo resultaría aplicable a las empresas que no se encuentren vinculadas con sujetos del exterior en los términos fijados en el artículo agregado a continuación del artículo 15° de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Sin embargo, se contradice con lo dicho en el **último párrafo**, ya que es de aplicación aun en aquellos casos en **que no se verifique la vinculación** establecida en la artículo 15° antes citado. Personalmente, creo que la distinción de empresas independientes no aporta nada ya

Bajos, Dinamarca y Reino Unido e Irlanda del Norte. Falta ratificar por ley el de EE.UU..

que la demostración de la vinculación ha sido suprimido con la reforma ocasionada por la Ley 25.063.

Se esperaba que la Ley marcara un **orden de aplicación de los precios** que entran en contradicción de aplicación en el caso de tener el precio mayorista en lugar de origen o destino, como lo dice el tercer párrafo de este artículo aportando confusión en aplicar este o el que se nombra en el cuarto párrafo. Se puede dar el caso, que en una inspección, el inspector dude del precio de la transacción de una importación y tenga tanto el precio del lugar de destino según lo indicado por el párrafo tercero y también el precio del lugar de origen, resultando éste mayor que el anterior. En legislaciones comparadas, los jueces en sus fallos han dado prioridad al precio mayorista del lugar de origen o destino, sea el caso de operaciones de importación y exportación respectivamente, por considerarlo como el verdadero **precio de mercado, por lo que lo dicho en el cuarto párrafo, de aplicarse, sería motivo de discusión.**

En el sexto párrafo, al definir que también “se entiende por exportación la remisión al exterior de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, realizada...” y suprimiendo la mención como sujetos intervinientes de las “sucursales y filiales”, dejando nombrados al resto y agregando que actúen “ **por medio de representantes, agentes de compras u otros intermediarios independientes de personas o entidades del extranjero.**” Asimismo, agrega para finalizar el párrafo y especificar el momento : “ **el curso ordinario de sus negocios**”.

En cuanto a las modificaciones efectuadas al **artículo 14º**, mencionaré:

- 1) Se agrega a la última parte del párrafo segundo el término “la respectiva” en referencia a la ganancia neta sujeta a gravamen.
- 2) Se eliminan los tres últimos párrafos que hacen referencia a “los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes”.

⁶⁵ Boletín de AFIP de abril de 1998.

Asimismo, con esta supresión se elimina el **famoso principio del aporte y la utilidad que se utilizaba cuando sus prácticas comerciales no resultaran ser las normales del mercado entre partes independientes**. Este cambio, se considera uno de los más importantes introducidos por la Reforma ya que se dejan únicamente los métodos mencionados en el artículo 15° para calcular la ganancia neta sujeta al gravamen. El efecto de la supresión de dicho principio, cercena a la Administración tributaria la posibilidad de efectuar sobre el ajuste hallado la retención que el artículo 20° del Decreto Reglamentario (vigente aún y por lo tanto, en contradicción con lo dispuesto en la Ley) del 35 % sobre dicho monto. Este pago único tiene el efecto de un anticipo de impuesto, no baja quebrantos en tanto lo haya y no se efectúa la rectificación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias ya presentada.

En cambio, la ley aún no especificó bien qué se hace con el ajuste: sin embargo lo más lógico será efectuar la declaración rectificativa.

También se eliminó de la ley la definición de lo que se entendía por empresa local de capital extranjero.

En cambio, se definen las transacciones que se llevan a cabo con la incorporación de una serie de sujetos que deberán ajustarse al principio del arm's length.

1) Establecimientos estables: comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

2) Las sociedades comprendidas en el artículo 69° de la ley: sociedades anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada y en comandita simple constituidas en el país; las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país; las sociedades de economía mixta; las empresas del Estado; los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24.441 (excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario); los fondos comunes de inversión constituidos en el país no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley 24.083 y sus modificaciones (creados para desarrollar una determinada explotación).

3) Los fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario (excepto en los

casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante- beneficiario sea un beneficiario del exterior).

4) Cualquier otra clase de sociedad constituida en el país. Recordar que las empresas unipersonales ubicadas en el país no revisten el carácter de “sociedad”. También cabe recordar que las transacciones en las que la contraprestación del sujeto del país sea la retribución por la **explotación de las marcas o patentes** pertenecientes a un sujeto del exterior, la misma se encuentra limitada, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 88 inciso m) del texto legal, al 80% de los montos pagados.

Se incorpora como cuarto párrafo, como sujetos alcanzados por la norma a **las entidades financieras** que operen en el país, a las que se les aplicarán las disposiciones del artículo 15° con respecto a los pagos efectuados a las sociedades vinculadas ubicadas en el exterior en *concepto de intereses, comisiones y demás pagos*, pudiendo a tal efecto solicitar información al Banco Central de la República Argentina.

Artículo 15°.

En el primer párrafo de este artículo se incorporó lo ya establecido en la vieja redacción del artículo 8°, antes de las modificaciones efectuadas por la Ley 25.063 que decía: la A.F.I.P. podrá determinar la ganancia neta sujeta a gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca **con base en resultados (esta es la diferencia actual)** obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características. Con este traslado, la nueva ley ha concentrado en un solo artículo los métodos disponibles para la obtención de la ganancia neta sujeta a gravamen.

Se agregan cinco párrafos, los cuales versan sobre las transacciones efectuadas por los sujetos incorporados por la ley en el párrafo 14° cuando las mismas se ubican en países de baja o nula tributación, que de manera taxativa, indique la reglamentación, por no ser consideradas ajustadas bajo las normas del principio arm's length. También, se exceptúa del secreto fiscal del artículo 101° de la ley 11.683 respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causa que tramiten en sede administrativa o judicial.

Se suprime la definición de los métodos, sólo se los nombra y dicen que serán de aplicación

aquellos que establezca la reglamentación, **la que podrá incluir otros métodos.**

A los efectos de realizar un control periódico entre las sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, se exige **la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales** a los efectos de obtener datos para la verificación de los precios convenidos, no obstante, de la posible realización de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

Artículo incorporado a continuación del artículo 15°.

Establece que **la vinculación** se configurará respecto de todos los sujetos incorporados por el artículo 14°.

Se omite la consideración entre los sujetos domiciliados, constituidos o radicados en el país, según corresponda, de las empresas unipersonales. Esta circunstancia podría generar serias controversias en las que se sustente la inaplicabilidad de la normativa analizada, con los consiguientes efectos que generaría en la implementación de las disposiciones relativas a la materia. Tampoco resultan claros los supuestos de la vinculación a la que se alude, pareciera que se refiere tanto a los sujetos del país como a los del exterior.

Artículo 130°

En el primer párrafo modifica el término “acto jurídico” por el de “las transacciones realizadas”, efectuándolo, también, en el resto del artículo.

Se amplió la calidad que debe reunir el sujeto del exterior ya que, en esta nueva reforma se refiere a “personas u otro tipo de entidades “ ampliando el término anterior de “sociedades”.

Hace remisión a la determinación de los precios mediante la aplicación de las normas previstas en el artículo 15° y a las relativas a las transacciones con países de baja o nula tributación establecidas en el mismo. En su último párrafo, baja el porcentaje en

cuanto a la referencia del capital a poseer para efectuar el control, llevándolo del 51% al 50% y remite a las consideraciones de vinculación detalladas en el artículo incorporado a continuación del artículo 15°.

En síntesis, esta nueva reforma resulta más ordenada en cuanto a :

- i) la definición taxativa de los sujetos,
- ii) al incluir en un solo artículo todo lo referente a los métodos y herramientas que podrá utilizar la A.F.I.P. para la obtención de la ganancia neta a gravar,
- iii) utiliza una redacción más clara y acorde con los términos de los convenios para evitar la doble imposición.

2. BRASIL

2.1. Factores de comparabilidad. Aplicación del principio arm's length.

En este país no existen normas específicas sobre pautas de comparabilidad a fin de determinar los precios de transferencia. Normas legales recientes tienen previstos con mayor o menor alcance los métodos tradicionales, y en cuanto a los aspectos especiales de las operaciones entre partes vinculadas, pero no tienen regulaciones sobre pautas de comparabilidad entre las mismas.

2.2. Tratamiento de la vinculación económica: Definición de persona vinculada.

En la legislación brasileña, se considera *vinculada la persona domiciliada en el Brasil* cuando:

La casa matriz está domiciliada en el exterior,

La filial o sucursal domiciliada en el exterior,

La persona física o jurídica domiciliada en el exterior cuya participación societaria en el capital social la caracterice como controlante.

La persona jurídica domiciliada en el exterior cuando esté bajo el mismo control societario

o administrativo que la persona jurídica domiciliada en el Brasil o cuando por lo menos el 10% del capital social de cada una pertenezca a una misma persona física o jurídica.

La persona física o jurídica domiciliada o residente en el exterior que comparta con la persona jurídica domiciliada en Brasil una participación societaria en el capital de una tercera persona jurídica, cuya suma las caracterice como controlantes de ésta.

La persona física o jurídica residente en el exterior, asociada en consorcio o condominio en cualquier emprendimiento.

La persona física residente en el exterior que sea pariente en tercer grado, cónyuge o compañero de cualquiera de sus directores (concubinas), socios o accionistas controlantes en participación directa o indirecta.

La persona física o jurídica residente en el exterior que *goce de exclusividad*, como agente, distribuidor o concesionario, para la compra, venta de bienes, servicios o derechos.

La persona física o jurídica residente o domiciliada en el exterior, que esté relacionada con cualquier persona jurídica domiciliada en Brasil, en exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos.

A las domiciliadas en países con tributación favorecida.

Dice el artículo 24° de la ley 9.430 que las disposiciones de los artículos 18° a 22°, como veremos más adelante en el siguiente punto, se aplican a las **operaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas, aunque no esté vinculadas, residentes o domiciliadas en un país que no grave la renta o que la grave a una tasa inferior al 20%.**

Debe tomarse a estos efectos la legislación del otro país teniendo en cuenta la naturaleza de la operación o el ente de que se trate.

La amplitud de casos y situaciones en las cuales se aplican estas reglas que tienden en todos los casos a poner límites o toques a las deducciones y determinar rentas a partir de ciertos valores, lleva a pensar que la preocupación del legislador brasileño tiene mucho temor o sospecha respecto de las prácticas de las sociedades o empresas multinacionales. Es decir, parecen primar los objetivos “anti elusión” y “anta evasión”.

Por ejemplo, Chile grava las sociedades de capital con un 15% por lo que cae dentro de esta especie la calificación de “tax heaven”. Por lo que las operaciones entre empresas radicadas en Brasil y en Chile, deberían someterse a las reglas de precios de transferencia aunque las mismas no sean vinculadas.

2.3. Aplicación de los métodos.⁶⁶ - ⁶⁷

Considerando la magnitud de la economía de Brasil era necesaria la adecuación de su legislación a prácticas fiscales similares a EE.UU., Japón, Alemania. Por ello adoptó el principio “worldwide income” tanto para empresas como también para personas físicas.⁶⁸ La aplicación de los precios de transferencia es una forma efectiva de asegurar a las administraciones tributarias de los Estados como un medio apto para protegerse contra prácticas evasivas. Por ello queda justificado el control de los precios de transferencia en Brasil, como forma de salvaguardar sus ingresos fiscales.

En la exposición de motivos de la ley N° 9430/96, el Ministro de Hacienda de Brasil expresó que las normas contenidas en los artículos 18° a 24° representan un significativo avance de la legislación brasileña de cara al proceso de globalización, experimentado por las economías contemporáneas. En el caso específico, de conformidad con las reglas adoptadas por los países integrantes de la OCDE, se proponen normas que posibilitan el control de los denominados precios de transferencia para evitar una práctica dolosa a los intereses nacionales de Brasil, con motivo de la transferencia de los resultados hacia el exterior mediante la manipulación de los precios pactados en las importaciones y en las exportaciones entre personas vinculadas, residentes o domiciliadas en el exterior.

Algunos principios y conceptos tales como precio de mercado, partes vinculadas, control de precios y examen de comparabilidad se encontraban vigentes en leyes tales como del impuesto a las Rentas e impuesto a la Importación.

⁶⁶ A través de la ley 9430 del 27 de diciembre de 1996 Brasil incorpora a su legislación tributaria la regulación de los precios de transferencia.

⁶⁷ Dicha ley fue reglamentada por la Portaria Ministerial N° 95/97 y por la Instrucción Normativa N° 38/97.

⁶⁸ Por medio de la ley 9.429 del 26 de diciembre de 1996.

En el caso de la ley del impuesto a las Rentas, la verificación de una **eventual distribución disfrazada de utilidades entre partes vinculadas**, obedece a la alteración del principio arm's length, en razón de que su caracterización depende de la comparabilidad del precio pactado por las partes.

Respecto de la ley del impuesto de Importación, existe un control de precios sobre la importación de bienes efectuado a partir de las informaciones obtenidas por las autoridades competentes de las publicaciones internacionales, informes de bolsas internacionales, listas de precios emitidas por fabricantes extranjeros, entre otros extremos y en los términos del artículo VII° del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT (General Agreements on Taxes and Tariffs).

La normativa tributaria brasileña queda conformada por la ley N° 9430/96, cuyos artículos 18° a 24° *establecen las reglas básicas de determinación de precios*, regula las fuentes de información sobre precios, las hipótesis de vinculación entre compañías, la flexibilización de márgenes de lucro presunto, contempla los países con tributación favorecida y define los puertos seguros o *safe harbours* en exportaciones. La Portaria del Ministerio de Fazenda N° 95/97 trata sobre las especiales circunstancias que autorizan la alteración de los porcentajes de lucro, adoptando para ello un carácter general sectorial o específico, prevé la alteración de oficio o a solicitud de parte y la Instrucción Normativa N°38/97, emitida por el Secretario de la Receita Federal (autoridad fiscal), **contempla la adecuación de las bases de cálculo del impuesto a las rentas de Personas Jurídicas en relación con precios de transferencia.**

Regularmente, la aplicación de las normas para ajustar el valor del precio de transferencia es costosa tanto para el Fisco como para las empresas. Por ello prevén algunas disposiciones que tornan más flexible la sumisión de las reglas de precios de transferencia entre las que sobresale la de "requisitos mínimos" para que el precio de una operación deba ser probado **según los métodos de precios de transferencia denominados "safe harbour o puerto seguro"**⁶⁹. De esta forma, si el valor de una operación de determinados porcentajes relativos al volumen de la operación total de la empresa no alcanza un mínimo

⁶⁹ Estos parámetros son dispuestos por la Instrucción Normativa N°38/97.

exigido por la legislación, la empresa no deberá elaborar los cálculos de conformidad con los métodos para verificar los precios de transferencia.

Con ello se logra una **fiscalización más efectiva por su selectividad**, limitándose al análisis de operaciones económicamente relevantes. Así se beneficia el Fisco que no precisa invertir tiempos y recursos financieros para la elaboración de cálculos complejos y sofisticados que probablemente aún de esta forma, no serían fiscalizados.

2.3.1. Operaciones de importación.

El artículo 18° de la ley 9430/96, en relación con la adquisición de bienes y servicios del exterior, individualiza algunas formas de cálculo para determinar la existencia de diferencias de precios de transferencia en las operaciones de importación entre compañías vinculadas. Efectivamente, **esta norma admite limitadamente la deducción**. El límite está dado por el monto resultante de la aplicación de, por lo menos, uno de los tres métodos específicos sobre precios de transferencia. *Estos tres métodos conforman una presunción legal.*

Este sistema pretende evitar las prácticas de sobre y subfacturación que pudieren ocurrir entre la compañía controlante del exterior y el importador brasileño, permitiendo de esa forma al Fisco brasileño presumir la existencia de una distribución disfrazada de utilidad constituyendo la diferencia el precio justo de la operación.

Los métodos admitidos por la norma en análisis son:

- a. **El método de precios comparables independientes** (Método dos Preços Independentes Comparados, PIC): el precio de transferencia es determinado a través de un promedio aritmético resultante de la comparación de los precios de venta de los mismos bienes, servicios o derechos entre partes no vinculadas, dentro del mercado brasileño u otro mercado del exterior en tanto sean condiciones de pago semejantes.
- b. **El método de precios de reventa menos la utilidad (lucro)**. (Método do Preço de Revenda menos Lucro, PRL): el precio de transferencia es determinado a través de un promedio aritmético

resultante de los precios de reventa de los bienes y derechos con partes no vinculadas, descontando de tal promedio:

- i) los descuentos incondicionales concedidos;
- ii) los impuestos y contribuciones que incidieren sobre las ventas;
- iii) las comisiones y corretajes pagados.
- iv) el margen de lucro equivalente al 20% calculado sobre el precio de reventa.

c. **El método del costo de producción con más lucro** (Método do Custo de Produção mais Lucro, CPL); este método se basa en el costo medio de producción de bienes y servicios o derechos, idénticos o similares, en el país en donde se hubieran producido los bienes y servicios o derechos, adicionándole los impuestos y tasas sobre la exportación con más un margen presunto de utilidad del 20% calculado con el costo.

Se observa que, a través de los métodos indicados, *no se admite un concepto de rango.*

A fin de arribar a tal límite, el contribuyente debe consolidar todos los precios de las operaciones con (o entre) partes independientes durante el período fiscal respecto del cual se calcula el límite y luego determinar el promedio. El monto excedente es deducible. **Esta regla de techo fijo puede generar conflictos** en razón de que traza una línea, que una vez traspuesta, implicará que tal monto en exceso no sea deducible.

La ley definió, que en caso de utilización de más de un método, será considerado deducible el mayor valor ajustado.

En tanto, si los valores ajustados por cualquiera de los métodos mencionados fueron superiores a los de adquisición de los bienes o servicios resultante de los respectivos documentos contables, la deducibilidad será limitada al monto de este último (o sea, el valor real de compra).

A los efectos de la determinación del costo deducible, se consideran el valor del transporte y del seguro, cuyo pago haya sido efectuado por el importador y de los tributos que inciden sobre la importación. Si existiere excedente del valor determinado, de conformidad con cualquiera de los métodos enunciados, deberá adicionarse dicha utilidad para la determinación del lucro real.

La deducción de los costos de depreciación u amortización de bienes, es limitada a cada período de ajuste sobre el monto resultante del precio determinado por los métodos desarrollados.

Por último, la ley no contempla a los royalties y pagos por asistencia técnica, científica, administrativa o similar, los cuales permanecen subordinados a las condiciones de deducción usuales de la legislación brasileña vigente.

2.3.2. Operaciones de Exportación

Para que el exportador brasileño evite facturar una exportación por valor inferior al real, el artículo 19 de la ley 9430/96 dispone algunos métodos propios o presunciones legales, tributando la diferencia entre el precio declarado y el precio promedio.

Para su comparación, el precio de venta se determinará:

- i) en el mercado brasileño, deberá ser considerado neto de descuentos incondicionales dispuesto por el ICMS, ISS, COFINS, PIS y PASEP (Programa de Asistencia do Servidor Público).
- ii) de las exportaciones serán descontados los precios por fletes y seguros en tanto fueren a cargo de la empresa exportadora.

Si la prueba de puerto seguro, (si es exportación , y la empresa va a vender igual producto que en el mercado brasileño al 90% de los precios practicados en Brasil, en condiciones similares de volumen, no es necesario presentar la documentación, es como un safe harbour del 10%) y si no puede ser cumplida, el contribuyente ajustará los precios de transferencia en las exportaciones efectuadas a compañías vinculadas con el exportador brasileño, de conformidad con uno de los siguientes métodos:

a. El método de precio de venta de exportaciones (Método do Preço de Venda nas Exportações, PVEx): a través de éste se determina el precio de transferencia en función de un promedio aritmético de dos precios de venta de las exportaciones efectuados por la propia empresa a otros clientes o por otra sociedad exportadora de origen brasileño de bienes, servicios y derechos, idénticos o similares, durante el mismo período de determinación de la base de cálculo del Impuesto de Renta en condiciones de pago similares.

b. El método de precio de venta mayorista en el país de destino menos lucro (Método de Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Disminuido de Lucro, (PVA): de conformidad con este método, el precio de transferencia surge del promedio aritmético entre dos precios de venta de bienes idénticos o similares, efectuados en función del precio mayorista del país de destino, en condiciones de pago semejantes, descontados los tributos que inciden sobre ese precio, cobrados en

el país de destino, con más un margen de utilidad del 15% sobre el precio de venta mayorista.

c. El método del precio minorista en el país de destino menos lucro (Método de Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro, PVV): en este método se utiliza el mismo parámetro del anterior, con la diferencia de que aquí se considera el precio minorista y el porcentaje de utilidad presunta se determina el 30% sobre este precio minorista.

d. El método de costo de producción o adquisición y lucro (Método do Custo de Aquisicao ou de Producao mais Tributos e Lucro, CAP): el precio de transferencia se determina como el promedio aritmético resultante de los costos de adquisición o de producción de bienes, servicios y derechos, exportados, con más los tributos a la exportación adicionando un margen de utilidad del 15% calculado sobre el costo.

Los promedios aritméticos son calculados en relación al período ajustado de la respectiva base de cálculo del Impuesto a las Rentas de la empresa brasileña.

En caso de utilización de más de uno de los métodos indicados, será considerado el menor valor determinado. Si el valor ajustado en función del método de precio de venta mayorista en el país de destino menos lucro (PVA) fuere inferior a los precios de venta constantes en los documentos de exportación, prevalecerá el monto de la factura reconocida conforme los referidos documentos.

Cuando una empresa brasileña utiliza más de uno de los métodos reconocidos, tiene derecho a considerar como renta bruta de la exportación en cuestión, el menor valor calculado bajo dichos métodos, en tanto que éste no sea menor al valor consignado en los respectivos documentos que instrumentan la operación de exportación.

Si la renta de las exportaciones efectuadas a partes vinculadas no alcanza el mínimo determinado por alguno de los métodos expuestos, el contribuyente brasileño tiene la obligación de incluir la diferencia en su base imponible.

2.4. Comentarios adicionales.

Se analizarán casos puntuales, que la normativa actual no contempla.

2.4.1. Pagos no contemplados en la norma actual como ser las regalías y asistencia técnica.

Como ya se dijera, la ley fue aprobada a final de 1996 con vigencia en el primer año fiscal 1997. Por lo tanto, las reglas son aplicables solamente después de enero de 1997.

Cuando se establecieron las nuevas reglas de precios de transferencia se decidió que no se apliquen a los casos de pago de royalties los que se siguen regulando con la limitación anterior.

Actualmente, hay una combinación de las reglas existentes anteriores y estos nuevos métodos. Dichas reglas anteriores se referían a dos asuntos distintos: **operaciones outbond e inbound**. Para este caso interesa la primera ya que representan pagos al exterior - reglas de pagos de royalties, asistencia técnica, científicas y similares,- estas reglas existentes desde 1968 **restringen la deducibilidad del pago de royalties**, como una manera de evitar los problemas de precios de transferencia. Era un sistema muy simple pero eficiente para evitar la salida de divisas y equilibrar los precios de transferencias.

Antes de implementar los métodos de precios de transferencia y de la renta mundial, Brasil sólo tributaba en función de la territorialidad, significa que no se tributaba por las reglas exigidas del exterior, por lo que era muy fácil hacer una planificación tributaria para que desde Brasil se transfirieran fondos a una isla de baja tributación en una operación triangular con EE.UU.. Así, con precios bajos desde Brasil, después había exportación para EE.UU. con precio alto y la utilidad quedaba en los paraísos fiscales.

Un valor de arm's length, es un valor comparable independiente que limita las deducciones de empresas brasileñas en concepto de pagos al exterior.

2.4.2. Aplicación de los métodos de precios de transferencias en transacciones efectuadas con países que firmaron Convenios para evitar la doble imposición.

A partir del año 1997 se aplican las nuevas reglas de precios de transferencias. Es importante saber, que como en el caso de Argentina, los tratados no pueden ser revocados por leyes internas.

Este sistema de precios de transferencia tiene que ser aplicado para empresas

vinculadas en dos ámbitos distintos:

- Países que tienen tratados de doble imposición o no y
- jurisdicciones con baja tributación

Los pagos de servicios técnicos, de asistencia técnica, son equivalentes al concepto de royalties y sufren retenciones en la fuente. Se debe pensar en las peculiaridades de las reglas brasileñas internas. Fuera de cualquier modelo y de lo que se entendió. Por ejemplo, la empresa Renault pagó 3 meses royalties por asistencia técnica, pues habían técnicos franceses trabajando en Brasil. Esos servicios no incluían la transferencia de tecnología, por lo que se encuadró como royalty cuando en la realidad eran servicios.

Para la ley interna brasileña es lo mismo que un royalty y por lo tanto debe ser gravado con el impuesto de retención en la fuente. Si se hubiera firmado un tratado con Francia, que incluya un protocolo que estableciera la equivalencia de los royalties, a la asistencia técnica, no se gravaba. Se observa un cambio de interpretación y el futuro de Brasil será una tendencia de adhesión a las normas del GATT y a obedecer las interpretaciones del Convenio de Viena.

El Código Tributario Brasileño de 1998 garantiza la primacía de los tratados, así como el de evitar la doble tributación. En el caso Renault se emitió una Decisión administrativa de Rio Grande do Sul por la que se consideró tres meses sin necesidad del pago de retención en la fuente asimilándose a otras corrientes.

2.4.3. Formación de costos en exportaciones al exterior.

En la formación de los costos de las exportaciones se **establece un margen fijo de utilidad del 20%**. La **regulación** detalla cuáles son los **costos que pueden incluir**. Costos de producción, directos, indirectos, si tienen depósitos, si incluyen fletes, seguros, materia prima, costos de embalaje. Intereses o costo de cualquier otros bienes aplicados a la producción. Con respecto al tema marcas e intangibles en general, por ahora han quedado afuera porque razonan que ese valor ya está incorporado en dicho bien, ya que la nueva normativa no incluye pagos en concepto de royalties.

2.4.4. Inconvenientes encontrados en la industria farmacéutica y otras para la formación de sus costos durante el proceso productivo.

Tanto en la industria farmacéutica, en la automotriz, como ciertos productos de electricidad, donde el importador compra a la casa matriz y ésta no vende a terceros, por lo que no existe un mercado ni un precio independiente para comparar operaciones entre empresas vinculadas, cuando es el único precio que en teoría se podría aplicar y la casa matriz no quiere abrir sus costos, la opción que resta aplicar es el *precio de reventa* pero **no es válido para las leyes brasileñas su aplicación cuando lo que se importa se usa en un proceso productivo.**

En el método de reventa hay un margen fijo del 20% cuando una empresa brasileña efectúa la venta de un producto importado, a sus precios finales se le reduce un margen de utilidad del 20% . **Esas tasas fijas son puertos seguros.**

Las reglas tienen la flexibilidad de que una compañía puede aplicar un **método internacionalmente aceptado**, como los de EE.UU. o de la OCDE para explicar si esa transacción posee otros comparables. Aún no se sabe si el fisco aceptará la metodología basada en utilidades ya que no están aceptadas legalmente. Por lo tanto, el contribuyente puede usar cualquier método que resulte mejor para ellos, pero que estén dentro de sus normas.

Tienen cuatro opciones (incluyendo al de los métodos internacionales) sin ninguna guía realmente para decir que es lo aceptable o no. No hay una regla aún determinada para la utilización de un método especial para el caso en que la empresa brasileña comprara componentes de *materia prima para utilizar en el proceso productivo*, aquí sólo le resta aplicar el método de **costo base** . Habrá que esperar para saber si aceptarán el método sobre utilidad (CPM). No está aún definido.

2.4.5. Importación de Activos Fijos. Método a aplicar.

Las reglas brasileñas incluyen la **importación de activos fijos**. Por ejemplo, de una

máquina que va a ser usada en el proceso de producción porque la depreciación va a tener un impacto sobre el resultado gravable. Tiene que aplicarse una metodología de precios de transferencia. En este caso, por ejemplo, si la casa matriz, compró la maquinaria de un tercero, ella tiene la documentación, se puede hacer el cálculo de la depreciación. Ella no va a tener ningún problema porque generalmente la maquinaria que la casa matriz exporta a su filial ya no la usan en su proceso y si se tiene la apertura de costos de la casa matriz, no se presenta problema alguno..

Planteado el caso de la importación en que el fisco brasileño quiere que la tasa sea lo más baja posible, pero el contribuyente demuestra fehacientemente que la tasa es del 30% no hay seguridad que lo acepte porque la ley dice “como puerto seguro,” hasta el 20%, aunque no refleje la realidad. Los márgenes fijos lo que hacen, simplemente, es invertir la carga de la prueba, solamente. Cuando la ley establece el 20% es una presunción relativa, no absoluta.

2.4.6. Definición de producto.

La regla tiene 2 cosas: 1º el concepto de **similitud**, allí hay potencialmente lugar para el pleito con el fisco porque es un poco vago, si un mismo producto cambia de tamaño es más grande que otro, o sea, diferencias de cualidades, si eso afectó el costo, entonces no pueden incluirse como similares, son realmente una cosa bien difícil, hay industrias que van a importar miles de productos, por lo que están hablando con el fisco sobre la posibilidad de usar **muestras estadísticas** donde sí se utilicen **familias de productos**, de modo que esas diferencias de cualidades sean aceptables y no den lugar a pleitos.

Los métodos deben ser aplicados transacción por transacción, no es una metodología que pueda hacer agregación de transacciones. Se tiene que calcular la media aritmética, media ponderada de todas las transacciones, vía reversión de productos, no es práctico. Puede ser que para algunos no exista problema al aplicar la metodología. Pero en donde hay mucho volumen es muy complicado.

Hay solución jurídica para la no-aplicación del precio de reventa porque el problema

está cuando se importa mercadería a la cual se le agrega una **manufactura adicional**, en este caso no se puede aplicar el método de reventa. Sólo el método del costo.

La industria farmacéutica se reunió y presentó ante el fisco la petición para que donde se importe el ingrediente activo *sólo se reformula* y no sea considerada realmente una manufactura completa, así que ellos piden que se pueda aplicar el precio de reventa, pero todavía no hay opinión del fisco.

Exportaciones: hay 4 métodos:

1º método de exportaciones comparables . Si hay un comparable en Brasil se usa ese, hay muchos safe harbours . La exportación para EE.UU. es muy restrictiva. Si hay una operación de una no relacionada también se puede utilizar .

La diferencia con el COP (el método americano, que trata de utilidad comparable) es que se puede usar en la importación de la casa matriz o de un tercero, o en la exportación de la matriz a un tercero, en este caso, el precio de venta en las exportaciones es **el límite es que sólo se puede usar las exportaciones de la empresa brasileña o las exportaciones de otra empresa no vinculada de Brasil al exterior**. Si la empresa brasileña no tiene una transacción con un tercero, simplemente no existe la posibilidad de aplicar este método. Se puede aplicar otra hipótesis. Por ejemplo, se puede usar el valor de otra exportación de otro exportador que exporte el mismo producto estableciendo un valor interno o externo.

2º método Precio de reventa mayorista menos un margen fijo del 15%. Es venta al por mayor.

3º método :precio de reventa minorista menos margen fijo del 30%.

4º método: Costo de producción en Brasil más margen utilidad del 15%.

Se debe aplicar el método del menor valor. En la práctica, esporádicamente, aparece la posibilidad de aplicar un Pvex, (precio de venta en las exportaciones) si la empresa obviamente sigue exportando, ella tiene todos los costos de producción, en el 99% de los casos realmente es la metodología aplicada. Los otros dos, están allí, el fisco no ha dicho qué tipo de documentación va a aceptar.

2.4.7. Pasos a seguir para una correcta aplicación de los métodos. Cumplimiento de la documentación requerida en casos de empresas vinculadas.

Estas reglas específicas se aplican a cada una de las transacciones, les dan una planilla, completan con todo el universo de las personas vinculadas, ver cómo se prueba la vinculación, no olvidando las transacciones de exclusividad. Tener en cuenta si existe un préstamo que no está registrado en el Banco Central, o la compra de una máquina del exterior utilizada en un proceso de producción. Hay que tener mucho cuidado de no olvidar operación alguna.

Los dos **conceptos** fundamentales a tener en cuenta cuando se tiene **personas vinculadas con jurisdicciones de baja tributación** son : **hacer un estudio pormenorizado** para saber cuándo se tiene que aplicar o no las reglas brasileñas. Porque también hay muchos puertos seguros para las transacciones de exportación. De Brasil al exterior se tiene que preguntar **dónde** se localiza el **residente**, si el residente está en país con tributación favorecida tiene que tener documentación específica para explicar toda la metodología de los precios, igualmente, aunque no sea persona relacionada.

La ley es clara respecto a las tasas efectivas aplicables a los contribuyentes.

Si la operación es con un país de tributación no favorecida, preguntarse **si la persona extranjera es vinculada o no vinculada**, ya que la legislación brasileña es amplia en este concepto no quedándose sólo en lo que dice la ley comercial. Hasta los parientes de tercer grado de consanguinidad están incluidos, aun las concubinas.

Si la persona no es vinculada y no está en un país de tributación favorecida, no precisa tener documentación especial, sólo la documentación de las operaciones comerciales. Pero si la persona es vinculada y es residente del exterior, en una operación de importación o exportación debe proveer la documentación especial, siempre es necesaria para comprobar los métodos utilizados, realmente es un reporte en que hay que identificar todo, nombre de los países en que están las personas vinculadas, domicilios de la oficina, fábrica del contribuyente, y hay que tenerlos listos para cuando la autoridad fiscal los solicite.

En la exportación, si la empresa va a vender igual producto que en el mercado brasileño al 90% de los precios de plaza en Brasil, en condiciones similares de volumen, no es necesario documentación, es como un safe harbour del 10%. Significa que no se precisa un estudio de precio de transferencia, debe tener algo que pruebe el uso del safe harbour y se les adjunta los documentos propios de la operación.

2.4.8. Aceptación del uso de las valuaciones aduaneras.

En la legislación de impuestos a la Importación, provee que la base de cómputo del impuesto ad valorem sea el valor aduanero como el determinado de acuerdo a las normas contenidas en el artículo VII° del GATT⁷⁰. Luego, el 15 de abril de 1994, el GATT fue reemplazado por el WORLD TRADE ORGANIZATION (WTO) u Organización Mundial del Comercio (O.M.C.). Esto hace que se maneje de igual forma que todos los países incluidos en la O.M.C.

2.5. Aceptación de APA'S, carga de la prueba, documentación.

Brasil se maneja con puertos seguros, por lo cual no se aplican los acuerdos A.P.A'S.

3. MEXICO:

3.1. Aplicación del principio arm's length. Factores de comparabilidad.

La ley mexicana en su artículo 64° A dice:

“Para efectos de esta ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 65°, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se

⁷⁰ adheridas a ellas mediante la vigencia del decreto-ley 37 del 18 de noviembre de 1966

requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

I.- Las características de las operaciones incluyendo:

En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza de los servicios, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En caso de uso, goce o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien; y

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como, si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección.

II.- Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III.- Los términos contractuales;

IV.- Las circunstancias económicas ; y

V.- Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Se observa cómo a través de las distintas legislaciones, que los factores de comparabilidad son siempre los mismos y siguiendo las pautas de O.C.D.E.

3.2 Vinculación económica.

Antes de la modificación de la Ley del Impuesto a las Ganancias introducidas por la ley de diciembre de 1996, se definía a las partes vinculadas o relacionadas cuando una de ellas tenía una participación en el negocio de la otra, o cuando ambas partes compartían una inversión común o cuando un tercero tenía una participación en los negocios o en los activos o ambos.

Las nuevas formas definen ahora a las partes relacionadas a los fines de los precios de transferencia cuando una parte participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de la otra o cuando una persona o grupo de personas participan directa o indirectamente

en la administración, control o capital de ambas partes.

Esas definiciones coinciden con el artículo 9º del modelo de Convención impositiva de la OCDE.

3.2.1. Presunciones de vinculación en las operaciones con partes residentes en paraísos fiscales.

El último párrafo del artículo 64º-A dice que: "salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables".

Para ello, se ha publicado una lista de 62 países considerados "tax havens".

3.3 Métodos a aplicar.

La relación cercana con el NAFTA y sus países miembros y países vecinos, como también por ser miembro de la OCDE, ha acelerado su proceso de modernización.

Transfer Pricing ha sido tratado en la ley del impuesto sobre las Rentas.

En su artículo 65º de dicha ley, se encuentran seis métodos, tres de los cuales, denominados en general "tradicionales", ya estaban mencionados en la anterior ley del mismo impuesto. Los métodos que los contribuyentes pueden utilizar, *sin orden de prioridad*, son los mencionados en el siguiente artículo:

1.- Método del precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

2.- Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio de la operación que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de

utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3. Método de costo adicionado, que consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

4. Método de división de beneficios que consiste en prorratear los beneficios obtenidos por las partes relacionadas en la proporción de lo que partes independientes puedan prorratear siguiendo cierto procedimientos. En el primer paso se determina beneficios globales para añadirlo a los beneficios logrados individualmente por cada parte interviniente. Luego, los beneficios son prorrateados a cada parte tomando en consideración los activos y gastos ocurridos por cada parte en la transacción relevante ;

5. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;

b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

1.- Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I,II,III, IV y VI de este artículo sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

6.-Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos , flujos de efectivo.

Esta primera parte del artículo 65° desarrolla la descripción de los métodos que recomienda **como básicos** la OCDE.

3.4. Precios de transferencia para propósitos aduaneros.

“Precios de transferencia consiste en la manipulación de costos, ingresos y gastos en transacciones llevadas dentro de compañías relacionadas, en una manera que podría ser adoptado en operaciones de mercado normales, con el objetivo principal de obtener un beneficio impositivo⁷¹.

Para este análisis, se deberían establecer los probables elementos de precios de transferencia para propósitos aduaneros, los cuales ocurren bajo las siguientes circunstancias:

- (1) Las transacciones son llevadas a cabo entre compañías relacionadas;
- (2) Los costos o beneficios son manipulados; y
- (3) El valor de transacción difieren del valor normal de mercado.

Básicamente, los precios de transferencia son regulados por leyes aduaneras, el Acuerdo de la Organización Mundial del Comercio (O.M.C.) el cual incluye el Acuerdo del G.A.T.T., el protocolo de aprobación por México al Acuerdo de la O.M.C. y el Código de Valuaciones Aduaneras, el cual es parte del GATT y ahora del acuerdo de la O.M.C.

Los elementos de precios de transferencia para propósitos aduaneros son:

a) Compañías Relacionadas

Tanto el artículo 68° de la Ley de Aduanas como el artículo 15° del Código de Valuación contienen las mismas características en cuanto a las **compañías relacionadas**, a saber:

- 1.- Cuando algunas de las partes sostienen una posición de responsabilidad o gerenciamiento en una de la otra parte de la compañía.
- 2.- Cuando tales partes son reconocidas como asociaciones legales de negocios.

⁷¹ Fernando Cícero Velloso, Gustavo Andrade Muller Brigagao, Volume LXXVII Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, page 313 (1992).

- 3.- Cuando hay una relación de amistad de empleador y empleado.
- 4.- Cuando una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, control o posesión del 5% o más de las acciones, o interés corporativo, o efectuó contribuciones o sostiene reservas extraordinarias, con derechos a votos en ambos casos.
- 5.- Cuando alguna parte directa o indirectamente controla la otra,
- 6.- Cuando ambas partes son directa o indirectamente controladas por una tercera parte,
- 7.- Cuando ambas partes, juntas, directa o indirectamente controla a una tercera parte.
- 8.- Cuando las partes son de la misma familia.

Asimismo, el párrafo quinto, del artículo 15° del Código de Valuación dice:

“personas que están asociadas a través de negocios como agentes, distribuidores o licenciatarios exclusivos de la otra parte, sin la designación acostumbrada, serán considerados a ser partes relacionadas para los propósitos del presente Acuerdo, si algunos de los criterios listados bajo el párrafo cuarto del presente artículo son aplicables.”

Este párrafo último puede ser solamente justificado si es entendido como la cláusula que establece la compañía asociada como una compañía relacionada refiere a situaciones legales las cuales, en adición a ello deben ser algún tipo de asociación, también envuelve otras circunstancias constituyendo la relación de amistad, tales como partes asociadas controladas por una tercera parte.

b) Efectos de las transacciones de compañías relacionadas.

Para aplicar los precios de transferencia para los propósitos aduaneros, no sólo es requerido que una relación de amistad exista sino también **que dicha amistad tenga un efecto en el valor de la transacción.**

En México hay dos provisiones que permiten para tales precios ser aceptados dentro de partes relacionadas. Primero de ello, el artículo 69° establece que será considerado que la relación de amistad no haya tenido efecto alguno en el precio cuando se demuestre que:

b.1. El precio ha sido ajustado de acuerdo con las prácticas normales usadas para establecer precios, como también de acuerdo con prácticas en el área de producción en cuestión y la manera en la cual el vendedor ajusta sus precios de ventas para compradores

independientes.

b.2. El precio es suficiente para recuperar todos los gastos y conocer un beneficio considerado apropiado en relación a los beneficios globales obtenidos por la compañía en un período representativo de las ventas de dicha mercadería del mismo tipo o clase.

Dado el caso en que las dos condiciones se den simultáneamente, deberán aplicarse los métodos de valuación aduanera descritos en el artículo 1° del Código de Valuación que es idéntico al artículo 70° de las Leyes aduaneras.

También, el quinto párrafo del artículo 15° de dicho Código prevé lo siguiente:

Personas que son asociadas en negocios con otra , si una es sólo el agente, sólo el distribuidor o sólo el concesionario, así descrito, de las otras, deberá ser tomado como partes relacionadas para **el propósito de este acuerdo si ellas caen dentro de los criterios descritos en el artículo 68° de las Leyes Aduaneras (igualmente descrito como el cuarto párrafo del artículo 15° del Código de Valuación antes detallado ya que forma la base de dicho artículo 68°).**

El artículo 70° establece que la transacción de valor será aceptada provista con la declaración de vinculación existente con la parte vendedora y si es demostrado que el valor declarado:

i) es muy cercano a los valores de transacción de venta de mercaderías iguales o similares llevadas a cabo los importadores que son independientes de los vendedores del exterior, al ser exportadas a México,

ii) han sido determinadas en un precio de **venta unitario** de mercaderías idénticas o similares;

iii) están basadas en el valor aduanero de mercaderías idénticas o similares de acuerdo al valor computado. En conexión con este último método, es importante recordar que las **Leyes Aduaneras**, las que entraron en **vigencia desde 1° de abril de 1996**, incluyeron en su artículo 77° el método de valuación aduanero conocido como "**método de valor computado**".

Para aceptar el valor de transacción determinado para aplicar los tres métodos de valuación, la autoridad impositiva tiene en cuenta diferencias entre niveles comerciales, nivel de cantidad, y los elementos enumerados en el artículo 65° de las Leyes Aduaneras (las cuales son las mismas enumeradas en artículo 8° del Código de Valuación, como ser: comisiones, transportes, gastos, royalties, y costos incurridos por el vendedor en ventas a compañías independientes.

Para determinar si un valor se aproxima a otro, las leyes proveen que las autoridades establecerán el criterio relevante para el significado de las reglas de naturaleza general, la cual aún no ha sido planificada.

En conclusión, si los elementos discutidos al presente, como la existencia de una vinculación, y que tenga efectos en el precio de la transacción, deberán aplicar los métodos de valuación aduanera descriptos abajo. Dichos métodos son los mismos que se indican en el artículo VII° del G.A.T.T. ; los cuales fueron receptados en México desde 1996.

Se considera que los mismos métodos de valuación son provistos dentro del cuerpo de regulaciones del Código de Valuación y, tal como es entendido por la Legislatura, son adaptados al estilo y orden de los artículos usados en la Leyes Aduaneras. Así, hay algunas diferencias, que aunque en ciertos casos, no presentan ningún problema de interpretación, en otros casos causan divergencias entre el texto y el sentido del G.A.T.T., el Código de Valuación, y las regulaciones de las Leyes Aduaneras, como son descriptas a continuación.

1. Valuación de mercaderías idénticas.;

Bajo este método, los valores aduaneros son considerados según el valor de transacción de mercaderías idénticas sujetas a valuación que son destinadas para Méjico.

Mercaderías idénticas son aquellas a ser producidas en el mismo país como las mercaderías sujetas a valuación, las cuales son las mismas en todos los aspectos, incluyendo sus características físicas, calidad, marca comercial y prestigio comercial. Este método será aplicado en primera instancia a mercaderías vendidas al mismo nivel comercial, en cantidades similares, y sólo cuando no existan ventas en tales circunstancias, el valor de transacción de mercaderías idénticas a un nivel comercial diferente o en cantidades distintas serán usadas, ajustadas de acuerdo a un criterio razonable.

Si hay más de un valor de transacción para mercaderías idénticas, **deberá ser usado el valor más bajo.**

2. Valor de mercaderías similares.

Básicamente, este método sigue la misma regla para el caso de mercaderías idénticas, excepto que el parámetro de comparación usado es para mercaderías similares, el

cual es definido como aquellas mercaderías producidas en el mismo país como las mercaderías objeto de valuación, las cuales aún cuando no sean la misma, tienen similares características y composiciones, sirviendo a las mismas funciones y siendo comercialmente intercambiables.

En la práctica, el problema con este procedimiento es el posible conflicto en la parte de autoridades debido a la **alta naturaleza subjetiva de identificar similares mercaderías.**

3.Método de Precio Unitario.

El punto de referencia usado en este método es el precio unitario al cual la mayor cantidad de mercaderías idénticas o similares sujetas a valuación son vendidas a partes independientes, deduciendo una serie de ítems del precio declarado hasta obtener el valor aduanero.

Este método puede ser aplicado de dos maneras:

1. El valor aduanero es determinado basado en mercaderías vendidas en México en la misma condición como aquellas importadas, deduciendo del precio unitario al cual ellas son vendidas, los ítems correspondiente a comisiones, gastos conectados con beneficios y gastos generales, costos de transportes, e impuestos al comercio exterior, como también otros impuestos pagados en México.
2. Se aplica cuando no hay mercaderías idénticas o similares sujetas a valuación. En dicho caso, el valor es determinado basado en el precio unitario al cual **la máxima cantidad** total de la mercadería es **vendida**, tomando en cuenta **el valor añadido en la transformación** y deducciones ya mencionadas en punto 1.

En estos tres métodos mencionados, el precio usado para comparar debe ser el precio de mercadería importada al o sobre el mismo tiempo, como el de la mercadería importada entre partes relacionadas.

En esta conexión, el artículo 76º de las Leyes Aduaneras, establece que sea un período de 90 días antes o después de la fecha de las mercaderías importadas al momento de ser valuadas.

Se agregaron dos métodos más, que responden al sexto y séptimo método de valuación del artículo VII° del G.A.T.T. (método de valor computado, y método de último recurso).

Es importante destacar que las autoridades fiscales mexicanas tienen el poder de corregir y determinar valuaciones aduaneras, usando los métodos de valuación ya descritos, en el caso que algunas de las circunstancias ocurran:

- a) El importador falla en determinar correctamente el valor aduanero;
- b) El importador no provee a las autoridades, bajo requerimiento, con la información solicitada para determinar dicho valor; o
- c) El importador determina el valor aduanero basado en documentación falsa e información inadecuada.

Para determinar una correcta valuación aduanera de mercaderías importadas, las autoridades pueden simultáneamente requerir pagos de ajustes efectuados a derechos aduaneros y otras sobretasas.

3.4.1. Información aduanera.

En México creyeron que como tenían información detallada de aduanas para establecer precios independientes comparables se podría utilizar como tercer comparable, pero se dieron cuenta que **hay diferencias entre precio y el valor para aduanas** (que yo entiendo que habría que corregirlo para obtener un valor cierto).

Aduana permite apartarse de los precios en función de los datos que ella tiene y los datos que presenta el importador, si se pacta un precio de importación que puede ser objetado por la aduana local ; algunos precios pueden ser interesantes, algunos expertos dicen que no sirven para hacer todo el análisis de los precios de transferencias. Dicen que es un concepto **ex-ante** y que el objetivo en el impuesto a la renta es el crecimiento de patrimonio y sólo se sabe **ex-post**. En aduana es ex-ante por que la diferencia está en el momento de la valuación (entiendo que sí es así para la determinación de los impuestos, no para determinar su valor). Ellos trabajan con una lista de precios de documentos de

despachos de importación.

La base de datos SIXCOMEX brinda toda información de aduana. EE.UU. tiene un sistema similar llamado OUTX que tiene mucha información. Es comparar dos cosas en que el enfoque y la perspectiva son diferentes.

3.4.2. Conclusión.

La conexión entre aduana e impuesto a la renta en precios de transferencia sólo se da en el artículo 24° de la Sección XVI del Impuesto a la Renta, el cual provee que las deducciones en la adquisición de mercaderías importadas pueden ser aplicadas, siempre que el monto a deducir no sea más alto que el valor aduanero de las mercaderías en cuestión.

Las autoridades fiscales siempre tendrán el poder de determinar un precio distinto al asignado aduaneramente; el primero no afecta el segundo en alguna manera.

Respecto de la aplicación, existen opiniones sosteniendo que los valores hallados en los listados aduaneros no sirven para utilizarlos como un comparable independiente; que como ya lo expresara, se puede armonizar dicha información.

3.5. Consideraciones administrativas: APA'S

Los APA'S han evolucionado, empezando con una duración de un año a cuatro años. Existen APA'S unilaterales, bilaterales, multilaterales. El estado mexicano tiene 15 aprobados hasta el año 1998 y están negociando seis empresas de EE.UU. que tienen que ver con bienes intangibles.

Restan algunos safe harbours otorgados bajo el régimen de promoción industrial denominado "maquilas" que estaba prevista su duración hasta el año 2000. La idea es que todas las maquiladoras, todas las industrias de empresas vinculadas se comporten de la misma manera, con los mismos requisitos de documentación y sin safe harbours. La OECD no está de acuerdo con la existencia de safe harbours porque éstos pueden hacer que el

contribuyente sea más agresivo de lo que serían sin esa oportunidad.

En la legislación mexicana el **artículo 46° del Código fiscal mexicano** autoriza al gobierno mexicano la posibilidad de utilizar como **información comparable** la de otros contribuyentes en caso de auditoría, quiere decir que potencialmente la información de ese contribuyente que debería ser secreta, va a ser abierta a su competencia. Existen penalidades criminales, incluso mercantiles y civiles, para acreedores y representantes en caso de que utilizaren esa información de una manera que afectara a las partes independientes. Ese tipo de información seguiría siendo confidencial salvo que el contribuyente tuviera que ir al Tribunal Fiscal donde deba abrir costos y la documentación necesaria hasta armar la utilidad. Se espera que evolucione también esta norma.

Se aceptan rangos de precios.

Si bien la información es confidencial, el contribuyente corre el riesgo de que sea revelada. Es una amenaza para que no critiquen los rangos.

3.5.1. Multas

Es obligación de los contribuyentes establecer, para efectos fiscales, los ingresos acumulables y el monto de las deducciones permitidas por la ley del impuesto sobre la renta tomando en consideración los precios que se hubiesen pactado en operaciones celebradas entre partes no relacionadas con base a las reglas que el propio precepto establece.

Si los contribuyentes no acatan el contenido de este precepto, las autoridades fiscales se encontrarán facultadas para determinar los ingresos acumulables y las deducciones permitidas a través de **una determinación que no admite prueba en contrario** debido a que la regulación de la **Ley del Impuesto sobre la Renta desconoce la validez de los convenios celebrados entre el contribuyente y alguna de sus partes relacionadas** y los ignora para tomar en consideración los montos de las contraprestaciones que se hubiesen pactado en operaciones realizadas entre partes independientes, conforme a las disposiciones de la propia ley.⁷²

⁷² Perez Robles, Arturo: Periódico Económico Tributario N° 164. pág.11.

En este caso, los contribuyentes únicamente podrían defenderse argumentando que los procedimientos establecidos por el artículo 65° de la ley del impuesto sobre la renta fueron debidamente acatados, al contrario de lo sostenido por las autoridades fiscales, lo cierto es que no pueden defender y desvirtuar esta situación con el monto de la contraprestación que hubiese sido efectivamente pactada por las partes contratantes.

Sigue opinando el Dr. Perez Robles: “ por su analogía se puede deducir que este procedimiento se contrapone con la jurisprudencia sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se refiere a la inconstitucionalidad del artículo 316° de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, porque no permite prueba en contrario, por lo tanto, la justicia es clara en cuanto a su alcance y contenido, al señalar que **toda aquella presunción que no admita prueba en contrario** y que desconozca la realidad pactada, **es violatoria del artículo 14° Constitucional** y por lo mismo, inconstitucional”.

Por lo expuesto, es claro que la disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta restringe los medios de prueba tendientes a desvirtuar la presunción de la autoridad, puesto que aun en el evento de que se cuente con la documentación que acredite la existencia de una operación válida conforme a nuestro régimen de derecho, las autoridades fiscales únicamente podrán determinar si se acató o no el contenido del artículo 65° de dicha ley, cuyo producto puede en la gran mayoría de los casos no ser coincidente con el acuerdo de las partes. Se niega valor probatorio a la documentación que soporta la operación cuyas consecuencias fiscales serán determinadas por las autoridades fiscales tomando en consideración un precio o contraprestación irreal o ficticio a través del establecimiento de una presunción que al no admitir prueba en contrario, es plenamente inconstitucional.

México al seguir la normativa de la OCDE le importa **cómo** se establecieron los precios. Lo que siempre ha de tener en cuenta un estudio de precios de transferencia, al ser una transacción que relaciona a dos lados es prestar atención a la metodología a aplicar, tener presente lo que sucede en el otro país para que no se produzca contradicción alguna y sea compatible. Esa es la relación. **Hay que encontrar el rango que abarque la normativa de ambos países.** Aduana tiene en cuenta la valuación de un montón de precios de transferencia, referencia de APA's , de los precios ya establecidos en el país de origen.

México tiene un período de 5 años en que los representantes de las empresas no pueden develar dicha información. No se sabe si van a cumplir o no. El hecho es que ese competidor va a tener información que no debería. Es contra los principios de la OECD.

Las multas están normadas en el artículo 76° del Código Fiscal. Los porcentajes son:

- 50% del impuesto no pagado, si es abonado antes de que la Resolución sea presentada por **el Servicio de Auditoría del Tesoro (denominado de ahora en más La SAT.)**
- 70% a 100% del impuesto no pagado, si es abonado después de que la Resolución sea presentada por la SAT.
- Si la empresa tiene pérdidas, se piensa que el 30% al 40% de la misma es sobrestimada.
- Cuando se tiene la documentación requerida, las multas son reducidas en un 50% para los efectos de precios de transferencia.

3.5.2. Auditorías

En auditoría, el contribuyente auditado puede ver la información de la competencia en que declara su porcentaje de utilidades y según el artículo 46° de la ley de Rentas, el contribuyente no tiene derecho a sacar fotocopias, pero sí tiene derecho de **tomar notas y apuntes**, pues podría dañar el proceso.

La SAT ha legislado su derecho de usar información sobre compañías independientes comparables durante auditorías de precios de transferencia.

Los contribuyentes pueden nombrar a dos representantes para ver la información sobre compañías independientes comparables.

Los contribuyentes y sus representantes que usen datos de compañías independientes comparables, revelados durante una auditoría, están sujetos a sanciones civiles, mercantiles y criminales por revelar información confidencial.

La identidad de las compañías independientes comparables no será revelada excepto si el contribuyente va a la Corte Fiscal.

Las auditorías comienzan con la revisión del año fiscal más reciente.

- Si el auditor lo encuentra necesario, puede abrir años anteriores.
- Las auditorías son completadas en un período de nueve meses, aunque pueden otorgarse extensiones de 2 a 9 meses más.
- Statute of Limitations (periodo prescripcional) dura 5 años desde la fecha de la presentación de la declaración jurada, pero ésta puede ser extendida hasta 10 años.
- Recopilación de información generalmente hecha por la vía de:

visitas a la empresa,

revisión de papeles de trabajo de los auditores externos.

revisión de información específica de documentación en las oficinas de la SAT.

Durante una auditoria , la SAT publicará una “Observación de Asuntos”

- Para asuntos de precios de transferencia, el contribuyente tiene 3 meses para proveer evidencia de prácticas apropiadas, que pueden extenderse por un período de dos meses.
- La auditoría se cierra con la emisión de una Resolución de Asuntos por parte de la SAT.

3.5.3. Documentación requerida

El reporte contendrá:

- 1.Nombres y domicilios fiscales de las entidades vinculadas relevantes, incluyendo una descripción de la relación de vinculación.
- 2.Descripción de las transacciones principales incluyendo cantidades.
- 3.Descripción de las funciones y actividades, activos empleados y riesgos asumidos por el contribuyente.
- 4.Descripción del método aplicado, detalle de su aplicación y descripción de las transacciones o compañías comparables.
- 5.Deben ser presentados en español.
- 6.Rango de utilidades que la empresa ha tomado.

Esta información es similar a la que se brinda también en EE.UU.

El artículo 58º, fracción XIV de la Ley de Impuesto sobre las Rentas (LISR) requiere que los contribuyentes preparen documentación contemporánea:

- si no se prepara dicha documentación, la SAT determinará los precios (a través de un estudio de precios de transferencia, o según tasas de ganancias establecidas) e impondrá multas.
- no existen transacciones mínimas.
- la documentación es requerida para todas las transacciones con empresas localizadas en paraísos fiscales.
- Los contadores deben dejar constancia de la existencia de documentación de precios de transferencia en el Dictamen Fiscal, que debió ser presentado por primera vez el 31 de agosto de 1998.

4. CHILE

4.1. Aplicación del principio arm's length. Análisis de comparabilidad.

Se acepta el Principio general de precios de mercado (Arm's length Principle) cuando en el artículo 38º referido a los precios que la agencia o sucursal cobra a su casa matriz, los mismos deben ajustarse a los valores que por operaciones similares se cobren entre empresas independientes y será motivo de aprobación o no por parte de la Dirección de Rentas quien podrán impugnarlos; se continuará con este artículo más adelante.

En Chile hay normas generales y especiales referidas a los precios de transferencia.

Las normas especiales sobre dichos precios de transferencia fueron incorporadas recientemente al Decreto Ley N°824 del año 1974 mediante modificaciones y agregación de incisos, legislados mediante la **Ley 19.506 publicada en el Diario Oficial del día 30 de julio de 1997**. Tales normas especiales se refieren a:

- a) precios de bienes y servicios entre casa matriz y agencia o sucursal (precios de transferencia);
- b) gastos de licencias, marcas y servicios de asesoramiento (regalías);
- c) gastos por pagos vinculados a operaciones financieras o crediticias;
- d) rentas derivadas de actividades de comercio exterior.
- e) créditos de impuestos.

4.1.1. Precios de bienes y servicios entre casa matriz y agencia.

El artículo 38° del Decreto Ley 824 dice:

”La renta de fuente chilena de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras que operan en Chile, se determinará sobre la base de los resultados reales obtenidos en su gestión en el país.

Cuando los elementos contables de estas empresas no permitan establecer tales resultados, la Dirección Regional **podrá determinar la renta afecta**, aplicando a los ingresos brutos de la agencia la proporción que guarden entre sí la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos conforme a las normas de la presente ley. Podrá también, fijar la renta afecta, aplicando al activo de la agencia, la proporción existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo local de ésta”.

La nueva Ley 19.506 incorpora a continuación los siguientes párrafos:

“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 empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnarlos fundadamente, tomando como base de referencia para dichos precios una rentabilidad razonable a las características de la operación, o bien los costos de producción más un margen razonable de utilidad. Igual norma se aplicará respecto de precios pagados o adeudados por bienes o servicios provistos por la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas, cuando dichos precios no se ajusten a los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, pudiendo considerarse, además, los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.

En el caso que la agencia no realice igual tipo de operaciones con empresas independientes, la Dirección Regional podrá impugnar fundadamente los precios considerando los valores que en el mercado internacional tengan los productos o servicios respectivos. Para este efecto, la Dirección Regional deberá pedir informe al Servicio Nacional de Aduanas, al Banco Central de Chile o a los organismos que tengan la información requerida.

Asimismo, la Dirección Regional podrá rechazar fundadamente como gasto necesario para producir la renta, el exceso que determine por las cantidades adeudadas o pagadas por el concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones crediticias o financieras celebradas con la casa matriz u otra agencia de la misma, o con una institución financiera en la cual tenga participación de por lo menos un 10% del capital de la casa matriz.

Lo dispuesto en los tres incisos anteriores se aplicará, también cuando una empresa constituida en el extranjero participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile o viceversa. En igual forma se aplicará cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa establecida en Chile y en una empresa establecida en el extranjero”.

Se analizarán:

1. rentabilidad razonable respecto de las características de la operación;
2. costo de producción más un margen razonable de utilidad;
3. precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos margen de utilidad obtenida en operaciones entre empresas independientes;
4. valores que en el mercado internacional tengan los productos o servicios, en el caso de que la agencia no realice operaciones similares con empresas independientes;

Estas normas se aplican también a empresas extranjeras controlantes o controladas de o por empresas radicadas en Chile.

4.1.2. Aceptación tributaria del gasto por pagos de licencias, marcas y asesoramiento.

A continuación del artículo 31° del Decreto Ley 824, se agrega el inciso 12° que dice:

“Los pagos de regalías están limitados al 4% de los ingresos brutos por año, siendo de ventas, servicios, del giro, en el respectivo ejercicio.”

Esta limitación no se aplica cuando:

El pagador chileno y el beneficiario extranjero no están relacionados en términos de capital, control o facultades de administración.

Los pagos efectuados desde Chile están sujetos a un impuesto a las Ganancias con una tasa del 30% o más en el país del beneficiario.”

4.1.3. Rentas de comercio exterior.

El artículo 36° del Decreto Ley 824 dice:

“Sin perjuicio de otras normas de esta ley, para determinar la renta efectiva de los contribuyentes que efectúen importaciones o exportaciones, o ambas operaciones, la administración tributaria podrá impugnar los precios o valores en que efectúen sus transacciones o contabilicen su movimiento, cuando ellos difieran de los que se obtienen de ordinario en el mercado interno o externo. Para estos efectos, la Dirección Regional podrá solicitar informe al Servicio Nacional de Aduanas.

Se presume que la renta mínima imponible de los contribuyentes que comercien en importación o exportación, o en ambas operaciones, será respecto de dichas operaciones, igual a un porcentaje del producto total de las importaciones o exportaciones, o de la suma de ambas realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará, según su naturaleza, entre uno y doce por ciento. El Servicio determinará, en cada caso, el porcentaje mínimo para los efectos de este artículo, con los antecedentes que obren en su poder.

La presunción establecida en el inciso anterior sólo se aplicará cuando no se acredite fehacientemente por el contribuyente la renta efectiva. Para determinar el producto de las importaciones o exportaciones realizadas se atenderá a su valor de venta”

Por lo tanto, cuando los precios pactados por exportadores e importadores no respondan a los valores vigentes en el mercado interno o externo (arm's length), pueden ser impugnados.

Si el contribuyente **no aporta evidencia acerca de cuál es o ha sido su ganancia, se presume una renta mínima equivalente a un porcentaje que va del uno al doce por ciento del**

producto total, a valor de venta de la operación de exportación o importación.

4.2. Vinculación económica

Si en Chile se encuentra la sucursal, el precio cargado de ella a su compañía madre o a otra sucursal puede ser rechazado si el precio no se corresponde con los precios cargados a terceras partes no relacionadas (art.36°).

Si la sucursal chilena no tiene operaciones con terceras partes no relacionadas, los valores internacionales de mercado pueden ser tomados como referencia.

En cambio, los precios cargados por la matriz a la sucursal o subsidiaria chilena pueden ser rectificadas si no son equivalentes a los precios cargados por la matriz a partes no relacionadas.

Si la matriz de la sucursal chilena no tiene operaciones con terceras partes no relacionadas, los valores internacionales de mercado pueden ser tomados como referencia.

El Servicio de Impuestos Internos (SII) puede hacer estimaciones basadas en:

- un razonable nivel de ganancia que surge de las operaciones;
- el costo de producción más un margen razonable.

El concepto de **parte relacionada** (control), comprende la participación accionaria directa, indirecta o cuando uno o más individuos participan al mismo tiempo de la dirección de distintas empresas en Chile y en el exterior.

4.3. Métodos a aplicar.

Lo más notorio es **que en estas leyes no se menciona ningún método**, cuando los mismos son necesarios para poder verificar el principio del arm's length y su real aplicación en caso de analizar un precio.

4.4. Tributos aduaneros.

El concepto de precio en el mercado libre entre partes independientes rigen en la determinación del valor de las mercaderías en aduana a partir del precio realmente pagado o a pagarse. Se supone que tales condiciones se dan cuando comprador y vendedor son independientes.

Cuando el valor no resulta ser el real, el Servicio de Impuestos puede determinar el valor considerando mercaderías idénticas o similares vendidas en el mismo nivel comercial o, en ocasiones, informes de fabricantes fidedignos o de organismos públicos nacionales o extranjeros.

4.5. Cuestiones administrativas: implementación de los APA'S

No existe normativa legal para su implementación.

5. ESPAÑA⁷³

5.1. Principio arm's length: factores de comparabilidad.

El principio arm's length fue establecido por el artículo 16º.3) al 16º.6) de la Ley de Impuestos a las Sociedades N° 61/78. La interpretación de dicho artículo nunca fue fácil y tuvo que ser clarificado por resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y por decisiones judiciales del Tribunal Supremo (TS). Dicho Tribunal, en dos decisiones judiciales de fecha 23 de mayo de 1989 y 30 de noviembre del mismo año, admitió que la regla especial de valuación contenida en dicho artículo 16º.3 de la anterior

⁷³ Desde el 1º de enero de 1996, el impuesto a las Sociedades se rige por la Ley 43/1995, en vigencia desde el 27 de diciembre de 1995. En la exposición de motivos se enumeran las causas y los principios de la reforma operada en este impuesto. Como causas se destacan las reformas habidas en la legislación mercantil y en el impuesto a la renta de Personas Físicas y a la apertura de la economía, entre otras. En cuanto a los principios, menciona **la neutralidad** (la aplicación del tributo no debe alterar el comportamiento económico de los sujetos), **la transparencia** (manifestación de la seguridad jurídica), la coordinación internacional y la competitividad.

ley (los precios tenían que ser fijados de acuerdo a aquellos que pudieran ser establecidos en un mercado de competencia entre partes independientes) fue aplicado por mandato, ambos en orden de incrementar ingresos y gastos, siguiendo el criterio previamente establecido por el TEAC.

Como consecuencia de la interpretación final dada por la Suprema Corte, la legislatura impositiva española modificó dicho artículo 16º en el sentido de permitir incrementos de ingresos y gastos (bajo la teoría del ajuste bilateral) durante un período voluntario de cumplimiento del impuesto a la renta de Sociedades, pero prohibiendo el incremento de gastos una vez que el período voluntario terminara y la auditoría impositiva estuviera en proceso.

Esto significa que las compañías asociadas tenían que valorar sus operaciones y transacciones a un valor de mercado abierto durante el período voluntario, siendo permitido a ambos incrementar o reducir sus ingresos como también sus expensas (correspondiente a la teoría del ajuste colateral). **La nueva ley 43/95 vigente desde el 1º de enero de 1996 en el nuevo artículo 16º provee el uso de los métodos establecidos por el Reporte de OCDE de 1995.**

Dicho artículo dice:

”La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación “

La estimación por el valor normal de mercado se proyecta como modificación de la valoración convenida respecto a operaciones entre personas o entidades vinculadas.

El convenio entre las partes sugiere el consentimiento entre dos o más voluntades, que expresan su conformidad a un valor o utilidad económica sobre un bien, derecho o servicio.

Específicamente, la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, en el inciso 3 del artículo 16º especifica las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.

Para la determinación del valor normal de mercado, la Administración tributaria **aplicará**

los siguientes métodos:

a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otras características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.

b) Supletoriamente resultarán aplicables:

1) Precio de venta de bienes o servicios calculados mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtienen el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas independientes.

2) Precio de reventa de bienes y servicios establecidos por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el **citado comprador** en operaciones equiparables concertadas con personas independientes o en el margen que habitualmente obtienen **las empresas** que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores se aplicará el “ precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas”. Se supone que es el método transaccional de margen neto.

5.2. Vinculación económica.

El párrafo segundo del artículo 16° de la Ley de Sociedades vigente, considera personas o entidades relacionadas a:

1. Una compañía y sus miembros.
2. Una compañía y sus directores o administradores.
3. Una compañía y sus esposas, ancestros o descendientes de los miembros, directores o administradores.
4. Dos compañías que, de acuerdo con provisiones del artículo 42° del Código de Comercio,

encuentran requerimientos de parte de un simple grupo de compañías.

5. Una compañía y los miembros de otra compañía, cuando ambas compañías pertenecen al mismo grupo de compañías .
6. Una compañía y los directores o administradores de otras compañías, cuando ambas compañías pertenecen al mismo grupo de compañías.
7. Una compañía y las esposas, ancestro o descendientes de los miembros de directores de otra compañía, cuando ambas compañías pertenecen al mismo grupo de compañías .
8. Dos compañías, cuando una de ellas indirectamente tiene el 25% del capital de la otra.
9. Dos compañías en el cual los mismos miembros o sus esposas, ancestros o descendientes, directa o indirectamente tienen el 25% del capital.
10. Una compañía residente en territorio español y su establecimiento permanente en el exterior.
11. Una compañía residente en el exterior y su establecimiento permanente del exterior.
12. Dos entidades que forman parte de un grupo al cual está gravado bajo el mismo régimen corporativo societario.
13. Dos compañías cuando una de ellas ejerce el poder de tomar decisiones sobre la otra.

Asimismo, se considerará para las leyes españolas a una **compañía como residente de España** a los fines impositivos si:

- Es creada de acuerdo a las leyes españolas;
- La oficina principal de la compañía está situada en España;
- El gerenciamiento efectivo de la compañía está situado en España.
- Si una compañía cumple algunos de los anteriores requisitos será sujeta al impuesto a las renta de sociedades por todos sus ingresos mundiales, incluyendo las ganancias de capital.
- Será considerado a una compañía como no residente con o sin establecimiento permanente si son sujetas a impuesto a las sociedades en sus ingresos, incluyendo ganancias de capital, obtenidos en España. Tratados de doble tributación vigentes pueden modificar esas reglas.

Las **entidades no residentes** tributan por las rentas obtenidas en España, considerándose los rendimientos de explotaciones económicas obtenidos por medio de un

establecimiento permanente:

- a) Se entenderá que se realizan operaciones por medio de un **establecimiento permanente** cuando se posea una instalación industrial, comercial o profesional (un lugar donde se desarrolle la actividad, en suma) utilizada en todo caso por plazo superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las contraprestaciones de toda clase de servicios y prestaciones de trabajo o capital realizada o utilizada en España.
 - c) Los rendimientos e incrementos de los inmuebles situados en España.
 - d) Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España.
 - e) Los incrementos de patrimonio de elementos situados en España.

Cabe advertir, que están exentas las rentas distribuidas por las sociedades filiales residentes en España a sus matrices residentes en otros Estados de la Unión Europea, con algunas limitaciones.

5.3. Métodos a aplicar

Los cuatro métodos que recoge la Ley 43/1995: **precio de mercado, coste incrementado, precio de reventa o en función del riesgo asumido**, responden a la doctrina de la OCDE y por tanto, podrán ser aplicados en el supuesto en que una de las partes implicadas en la operación vinculada fuera residente en un Estado con el que España haya convenido un acuerdo para evitar la doble imposición.

Debe observarse que entre los métodos que se proponen, a los efectos de ajustar la base imponible, no se encuentran aquellos que como el de beneficios comparables y el denominado método unitario basado en fórmulas de distribución de los beneficios entre sociedades del grupo en función de reglas preestablecidas, han sido objeto de serios reparos en la OCDE.

5.4. Valuaciones aduaneras

Como regla general, las valuaciones aduaneras serán establecidas de acuerdo al precio actualmente pagado por las mercaderías importadas, y estarán incluidos los gastos de embalaje, comisiones, como también otros gastos establecidos por la Circular 931 de fecha 29 de noviembre de 1985.

Dicha Circular establece una lista exclusiva de ocho casos en el cual las partes serán consideradas **relacionadas para propósitos aduaneros** cuando:

- si ambas partes tienen el control, gerenciamiento o dirección de una empresa sobre la otra empresa;
- si las partes son legalmente asociadas;
- si las partes tienen una relación de empleador y empleado;
- si una persona tiene una participación del 5% o más en los derechos a votos en ambos comprador y vendedor, tanto directamente o indirectamente;
- si una de las partes controla directa o indirectamente a la otra parte;
- si ambos, comprador y vendedor son controlados directa o indirectamente por una tercera persona;
- si ambos comprador y vendedor juntamente controla, directa o indirectamente, a una tercera persona; y
- si las partes son miembros de la misma familia.

La administración tributaria será habilitada a cambiar el actual precio establecido por las partes si su relación ha sido un factor decisivo para establecer dicho precio.

La valuación de la transacción será calculada tomando en cuenta el valor de mercaderías idénticas vendidas para exportar por el vendedor a partes independientes al mismo o cercano momento.

Cuando este método no es aplicable, métodos alternativos serán aplicables, en este orden:

- método del precio comparable no controlado;
- método del precio de reventa;
- método del costo adicionado;

- algún otro criterio razonable que siga los principios del Acuerdo del G.A.T.T. y en particular , su artículo VIIº.

5.5. Cuestiones administrativa: implementación de acuerdos previos “A.P.A.’S”.

La ley 43/1995, del 27 de diciembre de 1996, del Impuesto sobre Sociedades, a través del artículo 16º apartado 6º introduce por primera vez dentro del Derecho Tributario Español la figura del acuerdo previo en los precios de transferencia (A.P.A.), lo cual es un gran paso en el intento de posibilitar la actuación de las empresas internacionales, en un marco de mayor seguridad jurídica.

El A.P.A. 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 cálculo, elementos comparables, correcciones y los fundamentos respecto a la evolución de dichos precios de transferencia durante un período determinado que puede extenderse hasta tres años.

Para Douvier "el objetivo es completar las prácticas tradicionales administrativas, judiciales y convencionales de disciplina para las dificultades que implican los precios de transferencia".⁷⁴

El objeto del A.P.A. comprende tanto la transferencia de bienes materiales o inmateriales, como la distribución de costos de investigación y desarrollo y apoyo de gestión.

Este acuerdo o convenio entre la empresa y la Administración Tributaria que establece, *antes de la realización de las operaciones sujetas a valoración*, un conjunto de criterios adecuados (por ejemplo: método, ajustes comparables y oportunos, hipótesis críticas relativas a acontecimientos futuros) para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

Para el Dr. Tulio Rosembuj⁷⁵, de quien seguiré su pensamiento en esta exposición ,

⁷⁴ Douvier, Droit Fiscal dans les relations internationales. Paris, 1966, p. 378.

⁷⁵ Rosembuj Tulio, “Las Operaciones vinculadas y la Subcapitalización en el Impuesto sobre Sociedades”. Criterios Tributarios Nº118/119.

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

En el APA hay una transacción entre el particular y la Administración sobre el valor/precio de transferencia, que es obligatoria para ambas desde su concordancia: la Administración comparte junto al contribuyente el valor/precio atribuido a la transacción, que será común, de mercado, por virtud del acuerdo.

La propuesta y correlativa aceptación del valor implica la **preclusión** en ambas direcciones de ajustes sobre la misma materia, si subsisten las condiciones que lo propiciaron: ni la Administración puede rectificar por sí su adhesión ni el contribuyente tiene legitimidad para revocar la propuesta aceptada.

Desde un punto de vista conceptual, el APA, si se plantea conforme a su naturaleza transaccional, no puede modificarse por ninguna de las partes -proponentes y aceptantes- a menos que se alteren las circunstancias que lo originan”.

Continuando con dicho autor, quien manifiesta que “la propuesta del particular para valorar las operaciones vinculadas, con carácter previo a su realización, no **da lugar** sino a **una solicitud o petición**, más o menos fundada en el valor de mercado del solicitante, para su aprobación administrativa, que **no es aceptación de la propuesta**. Es decir, no hay propuesta (a discutir) que se puede o no aceptar, sino una demanda o solicitud previa a la Administración para que apruebe el valor normal de mercado aplicado en la operación vinculada. No hay negocio transaccional sobre el valor, sino ejercicio enfático de autoridad administrativa. **La aprobación es un acto de comprobación de valor**, dotado de las características propias de la autotutela administrativa: ejecutivo e irrevisable por el propio dedicante, salvo causa expresa de cambio de las condiciones que lo fundaron”.

El único supuesto de revisión unilateral administrativa es la variación significativa de las condiciones económicas existentes, que permite, en el marco de la discrecionalidad, ponderar la aprobación establecida y a la propia iniciativa, modificarla.

Según el mismo autor, ‘la única ventaja apreciable es que el contribuyente adquiere un valor comprobado durante tres ejercicios, si acepta someterse ya no el suyo, sino al valor

de mercado creado por la Administración.”

“La asimetría entre propuesta (solicitud) y aprobación se hace determinante en cuanto la primera puede desestimarse inclusive por el mero transcurso del plazo requerido para la resolución.”

“Hay una solicitud que puede ser aprobada, en cuyo caso despliega su efecto sobre el futuro, sin perjuicio que pueda modificarse unilateralmente, si el órgano decisorio estima que las circunstancias económicas son otras: pero cuya desestimación, además, puede ocurrir por acto presunto.

El valor administrativo que será el resultado, prevalece en todo el procedimiento y el particular está sometido a la supremacía de la Administración. No hay bases para transportar la idea sobre acuerdos previos de precios vinculados de otros ordenamientos, sino solamente la solicitud previa de los mismos sujeta a aprobación o rechazo discrecional por parte de la Administración.”

6. E.E. U.U.

6.1. Introducción.

Como la normativa del I.R.S. fue materia de intenso estudio en la Parte Primera, sólo se relatará cómo la jurisprudencia americana ha aplicado los mismos a través de fallos importantes respecto a litigios de Precios de Transferencia .

A grandes rasgos se observará que estos fallos versan sobre empresas americanas que establecieron una subsidiaria en países de baja tributación, o como el caso de Puerto Rico que juntamente con el Gobierno americano diseñaron un modelo económico que utiliza incentivos contributivos para promover el establecimiento de fábricas en Puerto Rico que consisten en :

Las corporaciones de EE.UU. que operen exclusivamente en Puerto Rico no pagan impuestos a los EE.UU. por los ingresos acumulables obtenidos en Puerto Rico.

Puerto Rico le concede a estas corporaciones hasta el 100% de exención de impuestos locales por términos de 10 a 25 años.

Los dividendos de estas corporaciones tampoco pagan impuestos en los EE.UU. y Puerto Rico.

Puerto Rico se convierte en la única jurisdicción donde una corporación de los EE.UU. puede obtener ingresos acumulables sin pagar impuestos.

El programa de desarrollo de Puerto Rico permite que la compañía matriz incurra en costos de investigación y desarrollo del intangible, siendo esos costos deducidos de su declaración jurada de impuestos.

El intangible se transfiere a la subsidiaria en Puerto Rico como una aportación de capital.

La compañía matriz no reconoce ganancia de transferencia.

La subsidiaria fabrica el producto y lo vende a la compañía matriz.

Dicha casa revende esos productos en el mercado de los EE.UU.

El precio de la venta a la compañía matriz refleja el valor del intangible. Esto permite que la mayor parte de la utilidad en la venta del producto se concentre en la subsidiaria.

Los ingresos acumulables de la subsidiaria tampoco pagan impuestos.

La oposición del I.R.S. a la estructura de Puerto Rico se basa en los siguientes argumentos :

1. Las subsidiarias de EE.UU. que operan exclusivamente en Puerto Rico son meramente fabricantes por contrato.⁷⁶
2. Las subsidiarias en Puerto Rico no aportan capital alguno para la investigación y desarrollo de los intangibles pero declaran grandes cantidades de utilidades acumulables que están exentas de impuestos por razón de simplemente tener título sobre el intangible.
3. La mayor parte de la utilidad que se obtiene al venderse el producto que fabrica la subsidiaria lo debe declarar la compañía matriz porque fue ésta la que desarrolló el intangible.
4. La utilidad acumulable de la subsidiaria debe ser la que ordinariamente declara un fabricante por contrato (la cual es típicamente menor a la que declara un fabricante que carga con el riesgo y costo de desarrollar el intangible) en casos similares.
5. Los casos más relevantes que ilustran la posición del I.R.S. se comentarán a continuación.

⁷⁶ IRS afirmó que una subsidiaria de manufactura offshore utilizando un intangible se maneja con contrato

6.2. Comentarios de Fallos.

Fallo 1 : Eli Lilly & Co. y Subsidiarias vs. Commisioner of Internal Revenue.⁷⁷

La Corte de Impuestos rechazó un prorrateo de ingresos basados en el análisis de un contrato de manufactura que no provee ningún retorno a la subsidiaria de Puerto Rico por la propiedad de sus intangibles relacionados con su fabricación.

La Corte de Impuestos también rechazó el desacuerdo del contribuyente sobre la aplicación del método del precio de reventa en cuanto a que debiera ser aplicado de tal modo que la subsidiaria reconociera el total retorno económico sobre patentes y otros intangibles que habían sido transferidos. La Corte de Impuestos tampoco afirmó si fue rechazado el método de precio de reventa debido a una técnica defectuosa en su aplicación (a saber el porcentaje de ganancia bruta fuera determinado por referencia a la ganancia ganada por la empresa parental americana en otras ventas no arm's length) o porque la Sección 482 fuera aplicado así como anular el efecto económico de la transferencia legal de activos intangibles.

Habiendo sido rechazado ambos métodos, **la Corte** modernizó su enfoque: Por los dos primeros años no aceptó ninguno de los métodos tradicionales de encontrar un precio arm's length. Así, **eligió un enfoque a través de la aplicación del método de división de beneficios.**

Primero, los ahorros de producir en Puerto Rico en vez de EE.UU. fueron reconocidos pertenecientes a la Subsidiaria. La Corte de Impuestos luego garantizó el 100% de beneficios sobre los costos de producción y a la parental, el 100 % de beneficios sobre costos de marketing. Algunas expensas que la parental haya absorbido, particularmente en investigación y desarrollos, para el cual la Corte de Impuestos dio significado como crucial para el negocio farmacéutico donde fueron cargados a la subsidiaria mediante pro rata basadas en ventas a la subsidiaria. La ganancia remanente representada por el retorno

de manufactura y por tanto sólo debe aplicarse un margen bruto de costos de manufactura.

⁷⁷ Demandante Eli Lilly & Company and Subsidiaries. vs. Commissioner of Internal Revenue, iniciado el 1º de diciembre de 1987 y con fecha de sentencia del 31 de agosto de 1988 por apelación ante la Corte de apelación de los EE.UU. para el Séptimo Circuito.

combinado a los intangibles asociados con la fabricación (y pertenecido a la subsidiaria) y aquellos asociados con el marketing (y pertenecidos a la parental). La Corte de Impuestos prorrateó el 45% de la ganancia remanente a la parental como ingreso atribuible a intangibles de marketing.

Para el tercer año, el plazo de las patentes en cuestión había finalizado y no había ventas independiente de un producto comparable. Unas de esas ventas (con ajustes de diferencias en costos de materiales, términos de créditos, provisión de muestras y calidad) fueron usadas como un precio arm's length para evaluar las ventas de la subsidiaria a la pariente.

En revisión de la decisión de la Corte de Impuestos, la Corte de Apelaciones⁷⁸⁻⁷⁹ rechazó el tema de encontrar que la subsidiaria puertorriqueña fuera de algún modo obligada a soportar prorrata de los gastos de investigación y desarrollo. Asimismo, la Corte de Apelaciones afirmó el rechazo del método del precio de reventa debido al fallo de identificar compras similares y transacciones de reventas envolviendo partes independientes.

En consecuencia, la Corte de Apelaciones aceptó el método basado en la división de beneficios recomendado por la Corte de Impuestos, pero para calcular el beneficio total a ser dividido, no excluyó una pro rata de compartir los costos de investigación y desarrollo. Así, la Corte de Apelaciones redujo el ingreso prorrateado a la parental bajo Sección 482 por un monto igual al 55% de los costos de Investigación y Desarrollo que la Corte de Impuestos prorrateó a las ventas de productos fabricados por la compañía portorriqueña. Así, el último resultado de la Corte de Apelaciones sobre la decisión en Lilly, que *la Sección 482 no podía ser aplicada para anular efectos económicos de una transferencia a la afiliada, de activos intangibles libres de impuestos para fabricar si el contribuyente puede demostrar un propósito de negocio para transferirla.*

Fallo 2 : Sundstrand Corporation vs. Commissioner.

⁷⁸ 856 F2d. 855 (1988)

⁷⁹ Sección 351(a) cual no ha cambiado materialmente desde el período en cuestión, provee: Ninguna ganancia o pérdida deberá ser reconocida si propiedad es transferida a una corporación por una o más personas aisladas en cambio de stock o seguridades en tal corporación e inmediatamente después el cambio de persona o personas están en control (como definido en sección 368(c) de la corporación.

Esta es la decisión más reciente , de fecha 1991, en un caso de transacción “round trip” o “viaje de ida y vuelta”.

Sundstrand producía y vendía un producto casi único : “control de velocidad constante” para aeronaves.

En la década del 70 instala una subsidiaria de su propiedad, llamada Sundstrand Pacific constante” para aeronaves en Singapur que comienza a producir para Sunstrand de Estados Unidos con las licencias del mismo.

Se pactó una regalía del 2% de Sun-Pac a Sundstrand de EE.UU.

El precio de transferencia contaba con un descuento del 15% sobre el del precio de lista.

El I.R.S. sostiene que es un contrato de manufactura y NO de licencia.

La Corte Suprema sentenció un 20% de descuento y elevó las regalías al 10%.

A continuación se comentarán los hechos.

Era una compañía que fabricaba el medidor de velocidad cuando el avión está en el aire, mide la velocidad en función del viento y no de la tierra por lo que la hacía única en su actividad, sin contar con comparables iguales. Instaló una compañía en Singapur porque la mano de obra especializada era más barata que la de EE.UU. Una vez abierta la nueva sede, técnicos especializados se trasladaron a ella por un período de cinco años a los efectos de controlar la alta tecnología a implementar y producir.

Es propietario de un intangible producido y desarrollado en EE.UU. absolutamente único. Lo transfiere a su subsidiaria con el compromiso de comprarle toda la producción, por lo cual el I.R.S. plantea el hecho de que es un contrato de fabricación , sin asumir riesgo alguno impugnando el porcentaje de pago en calidad de regalías.

La relación de costo es totalmente diferente, un porcentaje de regalía que todos pensaban que estaba muy bien del 2% por el intangible transferido, y el IRS dijo no, debe ser 15%. La gran discusión es dónde está el comparable de este medidor, y si es un contrato de manufactura o es un contrato de licencia. Se confirma que es un contrato de

manufactura.

Asimismo, el 14 de abril de 1976, el demandado y SunPac, la subsidiaria de Singapur **firmaron un acuerdo de distribución**, apuntando al demandado como un único distribuidor exclusivo mundial por todas las partes que produjera para ser vendidas como soporte de vehículos aéreos.

Sundstrand acordó con la aduana para los efectos del pago de los derechos aduaneros el valor del bien a importar rechazándole el monto del 15% de descuento hasta bajarlo al 14% , por lo que el precio con el cual ingresó la mercadería fue al 86% del valor de lista.

La Corte citando la causa Bausch & Lomb rechazó la caracterización de la filial en Singapur de Sundstrand efectuada por el I.R.S de ser un fabricante por contrato y concluyó que el precio de transferencia de las partes y del royaltie por el uso de los activos intangibles debían ser formulados en forma separada. En esa instancia, el precio de transferencia fue calculado usando el método basado en el precio de reventa con un margen bruto del 20% y el royaltie en un 10% sobre las ventas de la filial de Singapur. Ambos porcentajes fueron los mayores ratios que pudo ser justificado basado en un comparable de reventa y un acuerdo de licencia respectivamente.

Fallo N°3: "Bausch & Lomb".⁸⁰

Este caso envuelve a una subsidiaria irlandesa que fue licenciada a usar una patente de Bausch & Lomb que es propietaria de la tecnología en lentes de contactos suaves. Sobre el 50% de la producción de dicha afiliada fue vendida a Bausch & Lomb para su reventa en E.E.U.U, y el remanente fue vendido a afiliadas en el mercado extranjero. El I.R.S. argumentó que la afiliada irlandesa fue en sustancia un fabricante por contrato cuyos beneficios debieran ser calculados usando un método de costo más porcentaje de utilidad. No obstante, debido a que Bausch & Lomb y su afiliada extranjera no estaban obligadas

⁸⁰ El demandante Bausch & Lomb, Inc. Y sus subsidiarias consolidadas contra el demandado Comisionado del Servicio Interno de Rentas.

contractualmente a comprar sus productos, la Corte de Impuestos concluyó que el precio de transferencia y el porcentaje de royaltie para el uso de activos intangibles tenían significado independiente y así tuvo que ser determinada separadamente. La Corte de Impuestos aceptó la defensa de Bausch & Lomb basada en que la transferencia de precios de los lentes están basadas en un análisis de precios comparables independientes. No obstante, el royaltie reportado del 5% calculado sobre el total de las ventas netas fue incrementado al 20% ya que dicho porcentaje hubiera compartido las ganancias proyectadas calculadas para el uso de ese intangible en un 50% para cada empresa, según lo proyectado por Bausch & Lomb al tiempo de sus investigaciones al inicio de sus inversiones en Irlanda.

Sin embargo, la Corte de Apelaciones ratificó su sentencia basado en la causa U.S.Steel. Brevemente comentaré que la compañía extranjera naviera era una subsidiaria que pertenecía totalmente al grupo U.S.Steel, pero embarcaba oro de otras compañías, ambas grandes y pequeñas, al mismo precio que el que le cargaba a su dueña. La Corte de Impuestos aceptó el argumento del I.R.S. que el precio cargado por la subsidiaria no fuera de mercado. Dados los hechos que el mismo precio fue actualmente pagado por compañías independientes, incluyendo algunas de suficiente importancia como para hacer sus propios acuerdos, por lo que la Corte de Apelaciones, revirtió el fallo diciendo que:

“Usar Sección 482 para requerir a un contribuyente de conocer con la mayor fidelidad las nociones abstractas de un mercado perfecto que es posible para compradores y vendedores actuales independientes es ser injusto.”

Volviendo al fallo Bausch & Lomb, comentaré que el demandante y sus subsidiarias se ocuparon en la fabricación, marketing, y venta de lentes de contactos y productos relacionados en EE.UU. y en el extranjero. B&L de Irlanda fue organizada en febrero 1 de 1980, bajo las leyes de la República de Irlanda como de tercera jerarquía, perteneciendo totalmente al demandante. Bausch & Lomb de Irlanda fue organizada para razones de negocios válidas y para aprovechar las ventajas de ciertos impuestos y otros incentivos ofrecidos por la República de Irlanda. En complemento a un **acuerdo** fechado el 1.1.1981, el demandante concedió a B&L de Irlanda una **licencia no exclusiva** para usar su patentada

y no patentada tecnología de fabricación para elaborar lentes de contacto livianos en Irlanda y una licencia no exclusiva de usar algunas de sus marcas comerciales en la venta de lentes de contactos producidos a través del uso de la tecnología mundial licenciada. En compensación, B&L de Irlanda acordó pagar al demandante un royalty equivalente al 5% de las ventas. En 1981 y 1982, B&L Irlanda se ocupó en la fabricación y venta de lentes de contactos suaves en la República de Irlanda. Todas las ventas de B&L de Irlanda fueron hechas al peticionante o a afiliados pertenecientes totalmente a B&L, al precio de \$ 7.50 por lente. Sostiene el demandado que se abusó de la discreción bajo sección 482, I.R.C. 1954, cuando el I.R.S. determinó que los \$ 7.50 del precio de venta no constituían un aporte arm's length para las lentes de contacto vendidos por B&L Irlanda al demandante. Sostienen que el royalty contenido en la fecha del 1.1.1981 del acuerdo de licencia no constituyó una consideración o- aporte arm's length por de la **propiedad intangible de Bausch and Lomb** por parte de la filial de Irlanda. Así, los ajustes del demandado al porcentaje de royalty no fue razonable de acuerdo a la Sección 1482-2 (d) de las regulaciones del Impuesto a las Rentas, se aplicó para determinar una consideración arm's length por el uso de la propiedad intangible por parte de B&L de Irlanda.

Como se observará a continuación, E.E. U.U. tiene una serie de normas en cuanto saber tratar el tema de la transferencia de tecnología a las subsidiarias que pasaremos a detallar luego de definir lo que ellos entienden por contratos de manufactura, elemento que sirvió de caballito de batalla al I.R.S. en las relaciones vinculadas con transferencias de intangibles.

En la Sección 936 (h) del I.R.C. desde el año 1982 se definió que habrá **Contrato de Manufactura:** cuando las Subsidiarias de corporaciones de los Estados Unidos de América que operan exclusivamente en Puerto Rico son fabricantes por contrato a menos que hagan una elección para distribuir las utilidades acumulables bajo uno de dos métodos:

- Método de Costos Compartidos ("Cost Sharing") se da cuando la subsidiaria puede declarar el ingreso proveniente del uso del intangible si sufraga parte del costo global de la investigación y desarrollo de la compañía matriz.
- Método de Partición de Utilidad ("Profit Split")

La subsidiaria y la compañía matriz dividen en partes iguales la utilidad acumulable proveniente de la venta del producto fabricado por la subsidiaria.

Para el año 1984, en la Sección 367 (d) se definía que:

“las transferencias de intangibles a subsidiarias del exterior serán tratadas como ventas de intangibles”.

Las compañías que transfieren estos intangibles tendrán que reconocer una ganancia en la transferencia a las subsidiarias que están organizadas en el exterior.

El precio que la supuesta venta deberá reflejar en los montos contingentes, serán recibidos en el futuro por la productividad, uso o enajenación del intangible.

- Esta sección fue creada para frenar la transferencia de intangibles valiosos a países de baja imposición fiscal donde las utilidades obtenidas por el uso de tales intangibles pagarían poco impuestos, al mismo tiempo que escaparían al pago de impuestos a los Estados Unidos de América

Como conclusión final diré que “**White Paper**”⁸¹ citó cinco casos donde las Cortes han rechazado los comparables basados en promedios de industria de márgenes de ganancias como reportadas en el libro de fuentes del I.R.S de Estadísticas de Ingresos (es una compilación de los resultados reportados de las Declaraciones Juradas de Sociedades) así como de otras fuentes estadísticas, generalmente, debido al necesario grado de detalle en la búsqueda de un comparable. Los promedios de ganancias industriales han servido al menos como **un test de razonabilidad o no razonabilidad de otros métodos**.

El documento Blanco concluyó que en el futuro un más refinado análisis en el porcentaje de retorno debiera ser usado para determinar precios de transferencia en instancia apropiada, no sólo para validar la razonabilidad de otros métodos de precios de transferencias.

Finalmente concluye, que las Cortes han rechazado consistentemente usar valuaciones aduaneras como precios de transferencia (hasta el año 1993).

7. Un Caso en REINO UNIDO: Causa Hoffman La Roche vs. Parlamento Británico⁸²

⁸¹ Informe elevado al Congreso americano por el Tesoro e I.R.S.

⁸² The Guardian (matutino inglés), viernes 13/4/1973, pág18. “The drug giant was far too greedy”.

Relataré, sucintamente, un cuestionamiento de rentabilidad empresaria y su relación con los precios de transferencia en el que el mercado argentino ha sido tomado como comparación en el cuestionamiento de gastos de investigación y desarrollo dentro de la industria de especialidades psicofarmacológicas que presenta un acelerado ritmo de crecimiento del costo y tiempo de maduración de las innovaciones. Se detallará el tema emergente de dicha interpelación parlamentaria ya que muestra los aspectos de interés en su operación multinacional.

Se procedió examinar el precio de mercado de los productos Librium y Valium, y la posibilidad de que ambos estuvieran fuertemente sobredimensionados, ha dado estado público a un rico conjunto de estadísticas contables y económicas, muchas de ellas provenientes de la misma firma suiza. Ambos productos fueron difundidos a escala universal bajo la cobertura de varias patentes de invención que expiraban entre 1975 y 1976.

Además existían procesos alternativos de elaboración de las mismas drogas activas, desarrollados por firmas de Alemania Occidental, Canadá, Dinamarca, Hungría, Japón, Italia, Francia, etcétera. En Argentina, la empresa Gerardo Ramón ha sintetizado y patentado bajo el nombre de Naftazepan un compuesto de la misma familia.

Se parte del hecho crucial de que prácticamente no existe elaboración local de los ingredientes activos, estando la producción de psicofármacos casi enteramente basada en ingredientes obtenidos por la vía de la importación. Dicha importación puede provenir de la misma Hoffman La Roche, abasteciéndose a su subsidiaria local, o de varias otras firmas extranjeras, radicadas en cualquiera de los países previamente mencionados, de las que importan empresarios locales que compiten en el mercado final de psicofármacos. Las condiciones en que se produce dicha importación -fuerte margen de sobrefacturación respecto al precio "libre" prevaleciente en Europa -constituye uno de los hechos centrales que deben ser tenidos en cuenta para comprender la dinámica del mercado de especialidades psicofarmacológicas.

Se parte de la estructura de costos de ambos productos descriptos perteneciente a la

subsidiaria británica sin incluir la situación de la subsidiaria argentina del grupo Roche, sabiendo que las funciones de producción de ambas son similares. Se concluye que la mitad del costo total de producción está representada por su costo industrial o de fábrica y gran parte de éste está dado por el costo del ingrediente activo, el que en ambos casos es importado.

De los costos surge que la importación es significativamente más alto en Gran Bretaña que en nuestro país (comprándose a precios no atados), resultando que el precio de transferencia en sí mismo, o sea el valor de imputación contable de transacciones efectuadas intracorporación, resulta significativamente más bajo en nuestro país que en Gran Bretaña.

La Comisión de Monopolios del Parlamento inglés, para poder hallar el cálculo del “precio de transferencia” al que habrá de imputarse las importaciones desde casa matriz solicitó a La Compañía, acerca de cómo procedía para determinar el “precio de transferencia”. La firma suiza respondió diciendo:

- 1.- “que el costo industrial de Roche probablemente no es demasiado distinto que el costo de un productor italiano.
- 2.- que las diferencias entre el precio Italia y el “precio de transferencia” son “meras diferencias” a las que no se llega siguiendo ningún camino en particular,
- 3.- que los precios fijados por Basilea no habían sido determinados en base a un cálculo de costos.”

La Comisión señala al respecto: ‘Roche (Inglaterra) indicó que para fijar los precios de los productos que comercializa no sigue un sistema particular. En lugar de ello, la fijación del precio es, un hecho comercial, resultando el precio el máximo que el mercado puede afrontar. Una vez fijado el precio de esta forma se retira una alícuota para cubrir el costo de operación de la subsidiaria británica, otra para cubrir la contribución de ésta al fondo general de investigaciones, y una tercera para cubrir los costos fijos del grupo como un todo. **El residuo recibe el nombre de “precio de transferencia”, esto es, el monto a retribuir al grupo como un todo”**’.

Se concluye que el precio de transferencia de las materias primas importadas sólo constituye un ítem de naturaleza residual que no tiene significado económico alguno, más que el de albergar la rentabilidad efectiva de la operación una vez que se ha decidido cuál es el nivel “razonable” de rentabilidad contable que se desea exhibir.

Otra explicación surge sobre la demanda que caracteriza a uno y otro país, el precio final de las drogas en cuestión es significativamente más alto en Gran Bretaña que en la Argentina, por lo que pareciera que los precios de transferencia están llamados a reflejar dichas diferencias en los precios finales, dando lugar a concluir que:

Roche como conjunto, espera recuperar sus gastos corrientes en investigación y desarrollo a partir de sus ingresos corrientes por ventas, preguntándose si existe alguna razón, como por ejemplo, mayor nivel de riesgo, mayores costos, etc., para creer que la tasa de rentabilidad socialmente aceptable debe ser mayor en el área de la innovación farmacológica que en otras áreas del espectro inventivo e innovativo.

Al estudiar la rentabilidad contable de la empresa, como no se cuenta con información de balances ya que las firmas que operan en **el rubro no cotizan en bolsa**, se obtuvieron datos de comparabilidad acerca de estadísticas publicadas por el Federal Trade Commission de los Estados Unidos indicando que la tasa de rentabilidad de la industria farmacéutica encabeza el ranking manufacturero norteamericano posicionado en el 67,5%. Es importante acotar que ello es así aún cuando sólo prestemos atención a **la tasa de rentabilidad contable** que está por debajo de la rentabilidad efectiva de esta industria, la que debe también incluir la rentabilidad originada en la manipulación de los precios de importación (y exportación) de materias primas activas, etc.

La evidencia contenida en el informe parlamentario inglés confirma que “los beneficios derivados de la elaboración de los dos psicofármacos examinados arroja una tasa efectiva de ganancia superior al 70% del capital invertido.”

El informe parlamentario inglés establece que si Roche aceptara operar con una rentabilidad del orden del 25% sobre el capital invertido (es el promedio de otras ramas del sector industrial), el precio final del Librium debería ser de 421 libras esterlinas por kilogramo, en lugar de 750 libras. A su vez el Valium debería alcanzar a 964 libras

esterlinas por kilogramo en lugar de su imputación de 2.005 libras.

Como se pudo observar en esta empresa oligopólica, o sea formadora de precios, el precio de transferencia puede ser armado sin fundamento lógico contable o económico alguno, sí, solamente en forma especulativa, al precio máximo que permite cada mercado.

PARTE III. SOLUCIONES PLANTEADAS A MODO DE RESOLUCION DE CONFLICTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

1. Convenio de Arbitraje

Mediante el Convenio 90/436 de la Unión Europea del año 1990 que se refiere a un método o convenio de arbitraje para evitar la doble tributación en el caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas. El mismo se establece entre dos administraciones tributarias para evitar la doble tributación que puede resultar del ajuste unilateral de los beneficios de una empresa, luego de la corrección de los precios de transferencia.⁸³

“**La Convención de Arbitraje**” está en vigencia desde el año 1995 al ser ratificada por todos los signatarios, hoy, está iniciando su segundo período (su renovación se efectúa cada cinco años) . La manera de lograr su objetivo es otorgando a las empresas el derecho a apelar ante la autoridad competente si en opinión de la empresa la autoridad fiscal no hubiera observado la norma de “libre competencia”. La autoridad competente podría, en ese momento, resolver el caso a través de un **acuerdo mutuo**, o si eso no fuera posible, estableciendo, con arreglo a la Convención, **una comisión arbitral** que decidiría sobre la manera de eliminar la doble tributación. A menos que los Estados interesados pudieran llegar a un arreglo entre sí, estarían obligados a obedecer el dictamen de esa comisión arbitral.

Por ello, las disposiciones contenidas en los tratados internacionales suscritos para evitar la doble tributación, la evasión y el fraude fiscal, relativas al establecimiento de acuerdos de intercambio de información entre los organismos de cada estado, competentes en la administración de los recursos tributarios, presuponen una valiosa ayuda en el control que pueda ejercerse sobre la utilización de esta práctica por parte de las filiales, subsidiarias o empresas relacionadas que operan en los estados contratantes.

1.1. Informe acerca del contenido del Convenio de Arbitraje para evitar la doble tributación. Conexión con los ajustes de beneficios de empresas asociadas.

⁸³ Gonzalez Cano, Hugo:” Armonización Tributaria del Mercosur”. Ediciones Académicas. Citaf/OEA,

El 1º de enero de 1995 fue ratificado dicho convenio por los siguientes países: Bélgica, Dinamarca, Alemania, Gran Bretaña, Grecia, España, Francia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda y Portugal.

En la Sección I define el alcance de la Convención, el que será aplicado para propósitos de impuestos, las ganancias que son incluidas en una empresa de un Estado Contratante a la vez que también están incluidas o son como si estuvieran incluidas en las ganancias de una empresa de otro Estado Contratante, en la base a los principios establecidos en el artículo 4º.

Define al establecimiento permanente de una empresa de un Estado Contratante situado en otro Estado Contratante, el que deberá ser considerado como una empresa del Estado en el cual está situado.

La implementación de la Convención se aplicará también cuando alguna de las empresas en cuestión han sufrido pérdidas más que beneficios, como así el impuesto a las Rentas, describiendo las definiciones de los mismos de acuerdo a cada país integrante de este Convenio.

1.1.1. Principios a aplicar.

El artículo 4º define los *principios* aplicables a los **ajustes de beneficios de empresas asociadas** y la atribución de beneficios a establecimientos permanentes, los que se detallarán a continuación:

- a) Cuando una empresa de un estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de otro estado contratante.
- b) Las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un estado contratante y una empresa de otro estado contratante, y en algún caso, las condiciones son hechas o impuestas entre las dos empresas en sus relaciones comerciales y financieras, las que difieren de aquellas que podrían ser hechas

entre empresas independientes, luego los beneficios que podrían surgir por esas condiciones, han sido acumulados a una de esas empresas y gravados en consecuencia.

Donde una empresa de un estado contratante mantiene negocios en otro estado contratante a través de un **establecimiento permanente** situado allí, deberán ser atribuidas a ese establecimiento permanente, los beneficios que podrían ser esperados a hacer como si fuera una empresa distinta o separada, comprometida en la misma o similar actividad, bajo la misma o similares condiciones, y siendo completamente independiente con la empresa a la cual pertenece dicho establecimiento permanente.

Se observa que el artículo en cuestión abarca los mismos conceptos del artículo 9º de la OECD respecto al Convenio para Evitar la doble tributación

Continúa diciendo que, cuando un estado contratante intenta ajustar los beneficios de una empresa de acuerdo con los principios establecidos en dicho artículo 4º, se deberá informar a la empresa de esa intención en debido tiempo y darle la oportunidad de informar a la otra empresa, y ésta a su vez, informar en tiempo al otro estado contratante.

Sin embargo, el estado contratante proveedor de tal información no será impedido de hacer los ajustes propuestos.

Si después de esa información que le ha sido dado, las dos empresas y el otro Estado Contratante aceptan el ajuste, el Acuerdo Mutuo y el procedimiento de arbitraje estipulados no serán aplicables.

1.1.2. Acuerdo Mutuo y Procedimiento de Arbitraje.

“Cuando una empresa considera que en algún caso al cual esta Convención se aplica, los principios establecidos en el artículo 4º no han sido observados, puede, sin tener en cuenta de los remedios provistos por las leyes domésticas del estado contratante en cuestión, presentar el caso a la autoridad competente del estado contratante en el cual está ubicada una empresa o un establecimiento permanente. El caso deberá ser presentado dentro de los tres años de la primera notificación de la acción que es como si resultara una doble tributación dentro del significado del artículo 1º.

La empresa deberá al mismo tiempo notificar a la autoridad competente si otro estado contratante podrá estar incluido en el caso. La autoridad competente deberá luego sin demora notificar a la autoridad competente de estos otros estados contratantes.

Si el reclamo aparece, siendo bien fundado y si no está apto para llegar a una solución satisfactoria, la autoridad competente deberá intentar de resolver el caso por mutuo acuerdo con la autoridad competente del otro estado contratante interviniente, con la visión de eliminar la doble imposición en las bases de los principios establecidos en el artículo 4°.

Algún acuerdo podrá ser implementado independientemente de algún límite temporal requerido por las leyes domésticas de los estados contratantes en cuestión.

Si la autoridad competente falla en alcanzar un acuerdo que elimine la doble tributación dentro de dos años de la fecha en el cual el caso fue primero presentado a algunas de las autoridades competentes, se deberá establecer “**una Comisión**” para el asesoramiento con la **entrega de su opinión** en la eliminación de la doble tributación en cuestión.

Las empresas podrán recurrir a otros remedios disponibles bajo las leyes domésticas de los estados contratantes pertinentes; no obstante, donde el caso ha sido presentado a una corte o tribunal, los términos de dos años dispuestos en el primer párrafo deberán ser computados desde la fecha en la cual la sentencia de la Corte final de apelamiento fuera dada.

La sumisión del caso a la comisión asesora no impedirá al estado contratante iniciar o continuar procedimientos judiciales o procedimientos para multas administrativas en relación a la misma materia.

Donde las leyes domésticas de los estados contratantes no permitan a la autoridad competente de ese estado derogar las decisiones de los cuerpos judiciales, y siempre que las empresas asociadas de ese Estado hayan dejado expirar los plazos para apelar, o hayan iniciado algún tipo de apelación anterior, esta disposición no afectará la apelación si está relacionada a materias referidas dentro del artículo 6°.

La autoridad competente podrá por mutuo acuerdo y con los arreglos de las empresas asociadas en cuestión perdonar los límites de tiempo mencionados en párrafo 1°.

Si lo previsto en párrafos 1° a 4° no se aplica, los derechos de cada empresa asociada quedarán sin efecto.

1.1.3. Autoridad Competente.

La autoridad competente de un estado contratante no deberá estar obligada a iniciar un procedimiento de mutuo acuerdo o establecer una comisión asesora mencionada en su artículo 7°, donde procedimientos legales o administrativos hayan concluido en ajuste de beneficios según el artículo 4° y donde una de las empresas fuera responsable a una seria sanción, siendo conducido simultáneamente con algunos de los procedimientos mencionados en artículos 6° y 7°, las autoridades competentes podrán establecer los últimos ante procedimientos judiciales o administrativos cuando hayan sido concluidos. (Artículo 8°).

1.1.4. Formulación de la opinión de la Comisión Asesora.

La comisión asesora adoptará su opinión sobre lo estipulado en el artículo 4° y por simple mayoría de los miembros. Las autoridades competentes interesadas podrán aceptar reglas adicionales de procedimiento.

Los costos de procedimiento de la comisión asesora, los que incurran por las empresas asociadas, serán compartidas equitativamente por los estados contratantes interesados.

Las partes de las autoridades competentes a proceder según el artículo 7° serán actoras por común consentimiento en las bases del artículo 4°, tomar una decisión que sea eliminar la doble imposición dentro de los 6 meses de la fecha en que la comisión asesora solicitó su opinión.

Las autoridades competentes podrán estar de acuerdo en publicar la decisión referida al párrafo 1°, materia de consentimiento de las empresas en cuestión.

El hecho de que las decisiones tomadas por los Estados Contratantes, con respecto a los beneficios impositivos resultantes por una transacción entre empresas asociadas, deben

tener un final y no impiden el recurso de los procedimientos establecidos en artículos 6° y 7°.

1.1.5. Eliminación de la doble imposición de los beneficios.

Para los propósitos de esta Convención, la doble imposición de los beneficios deberán ser considerados como eliminados si:

- a) los beneficios son incluidos en el cómputo de beneficios a imponer en un solo Estado,
- b) el impuesto cargado en esos beneficios en un estado es reducido por un monto igual al impuesto cargado en ellos en el otro estado.(art. 14°)

1.1.6. Provisiones finales.

Nada en esta Convención afectará el cumplimiento de obligaciones con respecto a la eliminación de doble imposición en el caso de un ajuste de beneficios de empresas asociadas que resulten de otras convenciones por las cuales los estados contratantes se convertirán en simples partes o pasarán a aceptar las leyes domésticas de los estados contratantes.

Actualmente, se está aplicando en pocos casos en relación a lo esperado.

2. Puertos Seguros

La aplicación del principio “arm’s length” en los precios de transferencia requiere un juicio propio y presenta inseguridades de largos procesos a los contribuyentes en caso de discrepancia con la administración tributaria, lo que ha llevado a los países miembros de la OCDE a considerar si las reglas de los puertos seguros podrían ser apropiadas en el área de los precios de transferencia. Las dificultades apuntadas pueden ser aliviadas si los contribuyentes pueden aplicar un conjunto de reglas simplificadas de manera que entonces, los precios de transferencia adoptados puedan ser inmediatamente aceptados por las administraciones.

Formalmente, en el contexto de la imposición, un puerto seguro resulta de normas que se aplican a cierta clase de contribuyentes y que los libera de ciertas obligaciones

impuestas por la ley impositiva, sustituyéndolas por obligaciones más simples.

Dice el informe que un puerto seguro puede presentar dos variantes en relación con las operaciones controladas de un contribuyente: por ejemplo, excluyéndolas de la aplicación de los precios de transferencia por respetar ciertos umbrales y porque las reglas aplicables son simplificadas, por ejemplo, estableciendo rangos dentro de los cuales los precios o las utilidades deben ubicarse. Ambos puertos deben ser publicados y periódicamente revisados por las autoridades.

La adopción de los puertos seguros genera cuestiones acerca del grado de arbitrariedad que puede producirse respecto de los precios de transferencia, también sobre las oportunidades de las planificaciones impositivas y por la potencial doble tributación que puede resultar de la incompatibilidad de los puertos seguros con el principio de precio normal de mercado abierto.

El informe también analiza los factores que sustentan a los puertos seguros, tales como la simplificación de los procedimientos, sobre todo en la obtención de información, ya sea para los contribuyentes, como para las administraciones.

Los puertos seguros son un mecanismo de comodidad, los contribuyentes pueden conocer las reglas y reducir notablemente los riesgos de la doble imposición. Las administraciones pueden encontrar particularmente útiles los acuerdos en la atribución de utilidades que pueden surgir del contexto, títulos globales y operaciones con “commodities” y también en el manejo multilateral de arreglos de contribución de costos.

Actualmente, se encuentran puertos seguros en la legislación brasileña en operaciones de comercio exterior. En la República Argentina, ~~en~~ el tratamiento que se le da a los pagos a los beneficiarios del exterior, juega como un puerto seguro, ya que se presume que cierto porcentaje es ganancia de fuente argentina.

3. APA'S

Entre las ventajas de los acuerdo previos de precios, el Informe de la OCDE menciona la previsibilidad de los tratamientos impositivos en operaciones internacionales por un específico período de tiempo. También pueden proporcionar una oportunidad para

las administraciones y los contribuyentes para consultarse y cooperar en un entorno y espíritu de “no-enfrentamiento”, resolviendo problemas complejos sin confrontar y estimular un flujo de información.

Un acuerdo previo puede evitar el consumo de tiempo y fiscalizaciones costosas así como litigios sobre los precios de transferencia.

Entre sus desventajas, el Informe menciona los problemas que pueden surgir de los acuerdos unilaterales, si las otras administraciones tributarias discrepan con los resultados de dichos acuerdos. Lo mismo puede decirse en tales casos de los ajustes correlativos. El Informe efectúa un detallado repertorio de dificultades, tales como las diferencias en la información que pueden producirse entre una específica situación, la preparación de un acuerdo y una verificación normal de precios de transferencia, así como que las administraciones no deben mal usar la información obtenida de los contribuyentes y deben guardar confidencialidad sobre la misma.

Existen acuerdos bilaterales, unilaterales y multilaterales. Su efecto es como un dictamen vinculante equivalente del IRS, y debe ser confidencial. Estas normas bloquean expresamente la posibilidad de hacer juicio, en la medida que esté acordado y que no cambien los hechos.

Debe estar encargada ~~de~~ una división especial separada, dentro de la administración tributaria. El contribuyente deberá decir aquello que no pueden revelar por secreto profesional, y del lado del fisco, habrá una receptividad muy grande.

Es muy diferente tener una auditoría a tener un programa de apa's. Se aplica toda la legislación general sobre este tema, básicamente, hay una guía de procedimiento. Es más que un folleto normativo, es una normativa legal. Hay que tener mucha información, la negociación es muy distinto. Es un acuerdo que ha cedido la administración fiscal sobre una norma; está firmado por ambas partes, es como un “private ruling,” la consulta vinculante y le pide como lo va a tratar.

Tiene el efecto legal de un acto administrativo. Si la administración no lo respeta, el contribuyente puede ir al Juez.

4. El Modelo de Convenio de la O.C.D.E.: Artículo 25º: “Procedimiento Amistoso”.

El artículo 25º del Modelo de Convenio de la OCDE de 1992, regula “El Procedimiento Amistoso” y establece que:

“Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones de este Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente, o si fuera aplicable el apartado 1º del artículo 24º, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”.

El procedimiento amistoso tiene una naturaleza graciable y facultativa , y por lo tanto, no requiere su resolución obligatoria, **por cuanto la obligación es sólo de negociar, pero no la de decidir**. En el caso de que los Estados no lleguen a un acuerdo no existe una tercera instancia que decida sobre la controversia, lo que implica que no existe garantía de un resultado final.

Los comentarios al Convenio apuntan que en la práctica este procedimiento se aplica básicamente en los casos en que la medida adoptada entrañe una doble imposición, que precisamente el convenio tiende a evitar. Entre los casos más comunes se citan:

-las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de parte de los gastos de dirección y administración de la empresa, en aplicación del párrafo 3º del artículo 7º;

-la imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales (precio de transferencia) entre el deudor y el beneficiario efectivo, del exceso de los intereses y cánones por aplicación de los artículos 9º, 11º.6 y 12º.4.

- los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha equiparado los intereses a los dividendos, en la medida en que dicho régimen esté basado en las cláusulas de un convenio, por ejemplo el artículo 9º ó el párrafo 6º del artículo 11º;

- los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente ha supuesto una aplicación inexacta del convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (artículo 4º.2), existencia de un establecimiento permanente (artículo 5º) o el carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (artículo 15º.2)

PARTE IV. RESUMEN Y CONCLUSIONES.

A modo de resumen de este trabajo diré:

1) Entre los mecanismos tendientes a eliminar el impacto de los precios de transferencia en el ingreso tributario de un país, se pueden mencionar dos principios que están en oposición:

a) Valores arm's Length. Como se mencionara anteriormente, la determinación del valor razonable de mercado aplicable a la facturación entre entes vinculados, presenta dificultades en su medición, en la cual tendrán que considerarse aspectos relativos al bien o servicio como de la empresa y los mercados.

b) Método Unitario, contrario al principio de la libre competencia.⁸⁴

Determinar el ingreso neto global de todas las entidades integrantes del grupo económico o también respecto de un grupo vinculado por participaciones societarias directas o indirectas, situadas en distintas jurisdicciones tributarias, como si fueran una entidad única con el fin de cuantificar la renta atribuible al grupo, y luego distribuir entre cada una de las sociedades integrantes un porcentaje del ingreso global. Para ello, se puede utilizar algún método de partición de utilidades para luego reasignarlas a cada empresa en proporción a lo aportado, ya sea sobre el patrimonio de cada sociedad, el monto de las acreencias, el rendimiento de las operaciones realizadas con entidades externas al grupo, entre otras.

Una propuesta reciente del Grupo de Estocolmo expuso la idea de la Tributación del Estado de Domicilio (HST) en la Unión Europea. El HST permite a las empresas que tienen su sede en un Estado Miembro, adoptar el sistema tributario de ese Estado Miembro y aplicarlo a sus actividades en esos Estados Miembros que se han unido al sistema. Y se propone asignar la base tributaria entre los Estados Miembros en los que el grupo realiza

⁸⁴ Este procedimiento ha sido aplicado en los Estados Unidos y regulado en la sección 482 del Internal Revenue Code y en otras regulaciones de tratados, pero actualmente no es aceptado por el Comité Fiscal de la OCDE por ir en contra del principio de libre competencia, pero la búsqueda de transacciones comparables es tan difícil que a la larga, los métodos basados en las utilidades serán gradualmente aceptados por ser más fácil la obtención de sus datos.

sus actividades sobre la base de una **fórmula** (por ejemplo, una base de IVA ajustada). Cada Estado Miembro aplica su propia tasa de impuesto a la base tributaria asignada. **Una base de IVA ajustada** parece ser una mejor base de asignación que las fórmulas tradicionales basadas en el volumen de negocios, activos, planilla, etc.⁸⁵

Este último método descrito requiere también el desarrollo de la administración tributaria, mediante la creación de bases de datos conteniendo información actualizada, en forma tal, que permita controlar las transacciones realizadas fuera de la jurisdicción del país.

Sin embargo, los países integrantes de la O.C.D.E. rechazan este último método prefiriendo utilizar valores *arm's length* que ayudan a la libre competencia; en cambio el unitario es más fácil de armar, pero es más limitado porque se maneja con ciertos parámetros (activos, planillas, etc.). Al respecto interesa agregar la opinión de Hamaekers⁸⁶ cuando dice que *“un método de asignación mediante fórmulas parece encajar mejor con los avances actuales y esperados que con el principio ‘arm's length’ . Después de todo, este último está basado en la idea de economías nacionales y empresas independientes, y no en la de organizaciones integradas y el comercio global.”*

2) Los Precios de transferencia no son objeto de estudio ni del derecho ni de la economía, es más que una ciencia, un arte. Las realidades de las transacciones económicas de la vida del mundo real, son analizadas por economistas, por un lado y por juristas, por el otro. Ellos no saben interactuar con realidades, sino a través de modelos. Modelos jurídicos diferentes, modelos de países civilistas y también modelos pertenecientes al Common Law. Dichos modelos jurídicos son divergentes, no incompatibles pero distintos en la manera en que se tratan los derechos. Los modelos de los economistas no consiguen interactuar con la realidad en forma directa; son modelos basados en premisas, como que: todo el mercado de factores, de servicios, de capitales están en equilibrio, es decir los mismos principios que sustentan al método de utilidades comparables (CPM) -que se está en un mercado de

⁸⁵ Hamaekers Hubert. Los Precios de Transferencia en el Inicio del Siglo XXI. Criterios Tributarios N°132/33., pág.97.

⁸⁶ Idem cita anterior, pág. 97.

equilibrio-, incluyendo los factores de producción, capital, trabajo. **El gran problema es que precio de transferencia envuelve todo al mismo tiempo.** Distintos modelos jurídicos pueden analizar precios de transferencia con premisas diversas.

Precios de transferencias se ha iniciado en EE.UU., país perteneciente al Common Law, donde las leyes fueron creadas para resolver casos concretos. En cambio, es diferente en países de tradición civilista, porque el Congreso es quien legisla la ley. El aplicador de la ley no puede salir de lo que la ley establece. Argentina y Brasil, por ejemplo, han determinado sus principios jurídicos como el de legalidad, con la tipicidad que tiene su origen en el derecho penal. Estos principios de tributación eliminan la posibilidad de que la autoridad tributaria establezca el hecho imponible como quiera, tiene que ajustarse a lo que la ley establece. Encontraremos en todos los conflictos la aplicación de argumentos económicos dentro de la ley. Alemania con tradición civilista, país miembro de la O.C.D.E. no aplica el principio de legalidad. Los métodos establecidos en las guías de la OCDE basados en las utilidades no son aceptados por las leyes civilistas, porque incorporan argumentos económicos. Pero, en la vida real es muy difícil no aplicarlos y hay empresas automotrices que actualmente utilizan los métodos de utilidad parcial.

Se da el caso de que hay muchas empresas que son subsidiarias de multinacionales ubicados en países en vías de desarrollo que se las consideran como distribuidoras. Por lo general, en ese caso, se aplica el método de precios de reventa, pero si no hay transacciones con terceros, se deberá usar información pública, como por ejemplo, de los balances de las empresas que cotizan en la Bolsa de Comercio. Para ello hay que tener acceso a diversas bases de datos que poseen los distintos organismos integrantes de la Administración Pública (Banco Central de la República Argentina, Administración Nacional de Aduanas, INDEC, etc.).

3) La metodología a usar para determinar el precio de transferencia depende de **un análisis funcional de la empresa**, a los efectos de analizar cuál es el mejor método a ser aplicado a los distintos bienes que produce la compañía. Básicamente tenemos 3 situaciones en la vida real que nos conducirá a saber qué es lo que debemos utilizar para que hacer efectivo dicho análisis.

a) Cuando se puede constatar en la vida económica **transacciones** de productos semejantes a la transacción a realizar: básicamente se aplican dos métodos: CUP o precios independientes comparados, que se utiliza para el universo de los bienes tangibles y el método (CUT) para el universo de los bienes intangibles.

b) Cuando no se puedan identificar transacciones similares a los productos de los que estamos analizando, se podrán **utilizar retornos hallados en base a la comparación de las funciones llevadas a cabo por las empresas intervinientes.**

Si la función principal es la fabricación o manufactura, se aplica el método del costo adicionado. En cambio, si la actividad o función primordial de la empresa es la distribución, cabe aplicar el método del precio de reventa.

La distinción entre el método CPM del IRS ó TNMM de la OCDE consiste en que en ellos se habla del *margin de utilidad neta* y del *margin de utilidad de operaciones*, respectivamente. Pero ambos métodos se basan en la situación económico-financiera de las empresas (no en las transacciones), previo análisis de que las compañías independientes que nos sirvan como comparables efectúen las mismas funciones a la entidad que estamos estudiando.

En el caso que dos contribuyentes sean controlados por la misma empresa se deben observar las funciones principales de las mismas, los bienes tangibles que producen, así como los bienes intangibles. Al analizar la clase de servicios que brindan, **se debe pensar conjuntamente tanto en el producto como en la actividad al momento de comparar con otras empresas.**

c) Usar los **métodos de utilidad particionada** cuando no se tengan los comparables adecuados.

4) Es aconsejable la implementación del **uso del rango intercuartil**, para flexibilizar los valores obtenidos y aceptarlos siempre dentro de un intervalo ; O.C.D.E. no lo implementa, en cambio I.R.S., sí.

5) Es importante utilizar el método en base al margen de utilidad bruta, ya que el empleo de utilidad neta depende del buen discernimiento utilizado al momento de la imputación

contable al evaluar correctamente lo que es un costo diferenciándolo de lo que es un gasto . O sea, se debe contar con la certeza de cómo se lleva la contabilidad de la empresa, por ejemplo, si tiene ventas menos costo, se obtiene la utilidad bruta ; que al restarle los gastos de operaciones, hallaremos la utilidad neta o líquida. Como se puede observar, es **importante la correcta asignación de lo que es costo o gasto porque de ella dependerá el importe correcto de la utilidad bruta o neta.**

Los valores también presentan situaciones contradictorias, por ejemplo, puede ser que una empresa tenga margen de utilidad bruta del 50% y a la vez presentar como resultado neto, una pérdida.

Por ello, es importante el análisis de comparabilidad con margen bruto a los efectos de ponderar sólo el aspecto económico de la empresa.

En el caso de una empresa que no tenga los documentos e información detallada , es aconsejable trabajar con márgenes de utilidad bruta.

El IRS dice que la **diferencia de funciones, de riesgo**, por ejemplo en el caso de un distribuidor, se reflejan en los gastos operacionales que están debajo de la línea de la ganancia bruta, como por ejemplo: al distribuirse una misma línea de producto, pero un distribuidor sólo la vende y otro la vende y brinda otros servicios conexos a la venta, entonces, los riesgos **no son comparables**. Aquí hay dos temas, los ajustes para homogeneizar el cargo de los gastos y el otro importante, cuáles son las funciones, las actividades de una y otra empresa. Analizar los contratos; por ejemplo, si es de distribución, si posee exclusividad, ya que ello influye en el precio final y en la comparación.

Desde el punto de vista económico, saber cuáles son las relaciones semejantes. Excepción es el caso de la empresa controlada que tenga su propia contabilidad, ella sabe cómo clasificó sus costos y allí el método de reventa es utilizable.

a) El método del CPM se basa en la **analogía**, principalmente al usar la *premisa que establece que la economía tiene un retorno*, que la tasa de retorno de los factores de producción está en equilibrio, pero en la realidad no es así, por ejemplo: si tengo dos plantas de manufactura y de la comparación surge que una es más antigua, ello deviene en

un ajuste. Por lo tanto hay que pensar cómo hacer un apropiado ajuste por tal diferencia que no incida en el margen de la utilidad bruta de las operaciones, pero sí, en el margen de utilidad neta.

b) Es exactamente el mismo análisis que hace **el asesor de empresas o el auditor**: se tiene que imaginar con el mayor grado de incertidumbre, las variables que influyen sobre la formación de los precios de transferencia y dicho análisis necesariamente nace del estudio de las funciones de la empresa en su relación con el mercado. (Ver Apéndice 4).

6) Cabe analizar posibles soluciones que surgieron de lo tratado en este trabajo:

a) Todos los países, sobre todo aquellos considerados en vía de desarrollo, debieran tener previsto en sus leyes normativas el mecanismo de precios de transferencia, ya que la misma es una **medida antielusiva**, no de evasión, como consecuencia de la planificación fiscal internacional efectuadas por los grandes grupos económicos.

b) En los Convenios para evitar la doble tributación, insertar la cláusula de ajustes de precios de transferencia, de modo de hacer más efectiva su ejecución.

c) En el caso de la República Argentina, debe optarse por insertar algunos de los mecanismos para evitar conflictos en los precios, como ser el acuerdo previo de precios o establecer puertos seguros. Si bien estos pueden producir doble imposición en los países operantes, simplifica los trámites administrativos tanto para el contribuyente como para la administración tributaria. Recordar que nuestra ley de Impuesto a las Ganancias utiliza puertos seguros cuando presume porcentajes de utilidad de fuente argentina en los distintos casos de pagos a los beneficiarios del exterior.

Asimismo sería fundamental que la A.F.I.P. utilice y aplique las normas sobre Precios de Transferencia con objetividad, confidencialidad y responsabilidad.

También es cierto que ello se contradice con nuestro deseo de ser un país integrante de la O.C.D.E., pues este Organismo rechaza el concepto de puertos seguros porque puede producir doble imposición, que bien se puede superar con el ajuste en el otro Estado si es

que se tiene firmados Convenios actualizados que contemplen dicha situación. Cabe aclarar que al aplicar Brasil “puertos seguros” se produce doble imposición que deberá ser tratada con el aggiornamiento del Convenio Argentina-Brasil, con la aplicación de normas sobre Precios de Transferencia a nivel Mercosur.⁸⁷

d) Poseer medidas contra los paraísos fiscales.

e) Las leyes tributarias deben admitir la “prueba en contrario” ya que, el tema de precios de transferencias se maneja con mucha información armada en base a presunciones, sino atentaría contra el principio de legalidad.

f) A futuro, podrá ser implementado el método conocido “**Unitario o Formulary Approach**” . El mismo es un mix de los métodos de utilidad particionada, porque se utilizan comparables para establecer las fórmulas, para atribuir la renta entre los distintos contribuyentes, pero no siempre se consigue un contribuyente comparable para dicha comparación. En caso de no encontrar un comparable externo, se podrá usar un comparable interno, (son algunos de los precios de transacciones efectuadas intragrupo).

Se piensa que con el comercio electrónico, se utilizará un mix del método de utilidad particionada y el método unitario.

Sería muy práctico aplicarlo para dividir la utilidad proveniente del mercado financiero ya que **ubicando a las ventas** se sabrá dónde está el negocio, dónde está la utilidad. Muy probablemente, con la implementación del negocio electrónico se utilizarán estas fórmulas, porque dónde está el server o servidor es una cosa, dónde esta la persona es otra. Los bancos no usan muchas personas. Pero, la Unión Europea no acepta dicho método unitario.

Para la aplicación, se consideran distintos rubros como ser, sueldos, activos, ventas en cada estado. Si este sistema se aplica razonablemente y con consistencia puede resultar ser mejor en un contexto de economías globalizadas.

El “Sistema formulario o unitario” serviría en el caso de, si los países con los cuales se vinculan económicamente, también lo aplicaran.

⁸⁷ McEwan Héctor. “Las tendencias de la Tributación Internacional sobre los Negocios de la Región hacia la

g) Armonizar las leyes aduaneras en cuanto a la metodología a seguir para la obtención del precio de transferencia, de modo certero, **que dicho monto sea el que se deduzca como costo total en el impuesto a las ganancias por dichas mercaderías importadas**, tal como lo prevé la ley mejicana y norteamericana. Se recuerda lo expresado por el Dr. Zolezzi, que desde la Ronda Uruguay del G.A.T.T., hoy O.M.C., la Aduana está facultada a objetar el valor declarado en un despacho aduanero, habilitándola a efectuar el ajuste pertinente..

Insisto, para el caso de la importación de mercaderías **físicas** bien se pueden utilizar los datos volcados en el despacho único aduanero, presentados ante la Administración Nacional de Aduanas. quien tiene a su cargo el control de la valoración declarada, **tales valores deben servir de base para los Precios de Transferencias porque en sí es un costo de importación (compuesto por la sumatoria de la factura a valor f.o.b., más el gasto de transporte al país y seguros).**

Asimismo, promover la **asistencia mutua entre los servicios de aduanas de todo el mundo** tal como el acuerdo que Argentina tiene suscrito con los E.E.U.U. de América .⁸⁸ Dicha asistencia mutua se proporcionará para ser utilizada en todos los procedimientos judiciales, administrativos o de investigación e incluirá, entre otros, procedimientos sobre clasificación, **valor** y otras características pertinentes a la ejecución de leyes aduaneras y procedimientos sobre multas, sanciones, decomisos y liquidación de daños.

h) Nuestra vieja ley del Impuesto a las Ganancias al contener el último párrafo del artículo 8º, que permite a la A.F.I.P. utilizar porcentajes de utilidades de otras empresas afines a la investigada, está utilizando el método discutido del I.R.S. llamado C .P.M. o Comparación de utilidades que está en discordia a lo opinado por la O.C.D.E. que sólo acepta como último recurso su similar T.N.M.M. o Margen neto de utilidad que también es aceptado por nuestra ley.

Coordinación Tributaria Regional". Criterios Tributarios N° 132/33, pág. 72.

⁸⁸ Se ratificó mediante ley 24.332, publicado en el Boletín Oficial de fecha 6.7.1994.

BIBLIOGRAFIA

- ADONNINO PIETRO: "La Planificación Fiscal Internacional y los Paraísos Fiscales.
- ASIAIN JORGE "Transfer Pricing" :Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- ASOREY RUBEN : "Los Precios de Transferencias que se viene", P.E.T. N° 106.
- ATCHABAIAAN ADOLFO: " En torno de Tributación y Precios de Transferencia".
Derecho Tributario Tomo X - pág.77-94.
- ATCHABAIAAN ADOLFO: El Impuesto a las Ganancias. Edición 1999.
- DIAZ, VICENTE OSCAR: "Consideración y análisis de la base imponible del hecho importación en el I.V.A. conforme a regulaciones internacionales". Boletín A.A.E.F. 12/1996, pág.364-374.
- FEINSCHREIBER, ROBERT: "Practical Aspects of Transfer Pricing." Segunda Edición 1998.
- FIGUEROA, ANTONIO HUGO: "Precios de Transferencia implicancias y recomendaciones". Boletín DGI, vol 76, N°512, 8/96.
- GARCIA COZZI, JOSE: "Precios de Transferencia en el Derecho Argentino" 2° Jornada Tributaria del Mercosur.
- GONZALEZ CANO, HUGO: "Armonización Tributaria del Mercosur". Ediciones Académicas.
- HAMAEEKERS HUBERT. "Precios de Transferencia: historia, estado actual de su evolución, perspectivas.
- HORTALA Y. VALLVE JOAN: "Informe sobre Precios de Transferencia de la OCDE de 1979 a 1985. Criterios Tributarios, año 11, N°108.
- II JORNADA TRIBUTARIA DEL MERCOSUR. San Pablo. 1997. Antonio Carlos Rodriguez Do Amaral: Relator General.
- INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. Cancún 1992. Jorge Hugo Asiain. Reporte Nacional. Cahiers de Droit Fiscal International. Vol.LXXVII.Pág.271.
- MALVESTITI, DANIEL: "Algunas consideraciones acerca del concepto de establecimiento permanente en los principales modelos de Convenio. Sexto Congreso Tributario del C.P.C.E.C.F.

MESSINEO ALEJANDRO: International Bureau of Fiscal Documentation. Vol 4. N°2. March April 1997.

MODELO O.C.D.E. (Versión 1995)

NORMATIVA DEL G.A.T.T. en cuanto a Criterios de Valoración, Implementación del Sistema de Preembarque y Dumping.

NUÑEZ ADRIANA "Precios de Transferencia" P.E.T. 155 del 15.4.1998

PEREZ ROBLES: "Algunas consideraciones legales y constitucionales de los precios de transferencia en México." P.E.T. N° 164- Pág. 10.

PITA CLAUDINO: "Las Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe y los Precios de Transferencia." I.E.F.P.A. VIII° Encuentro Técnico Anual de Administradores Tributarios.

REGULACIONES SECCION 482 DEL I.R.S. (Versión 1994).

REIG, ENRIQUE. "El grupo de sociedades como unidad contribuyente". Derecho Fiscal T.XXVI.

REIG, ENRIQUE : "Impuestos a las Ganancias". Ediciones Macchi. Abril 1997.

RIVEIRO RICARDO: "Mercosur: enfoque de algunos temas puntuales tributarios. Qué nos une y qué nos separa". P.E.T. N°191.

RIZZO, SUSANA: "Las nuevas disposiciones de Precios de Transferencia". Doctrina Tributaria N° 233. Pág. 315-328.

ROSEMBUJ TULIO: Fiscalidad Internacional.. Editorial Marcial Pons.

RUCHELMAN STANLEY C. "Transfer Pricing HandBook." .

SCHUSTER CARLA: "Nuevo Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia", P.E.T. 106.

SEMINARIO INTERNACIONAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. Universidad Austral. Buenos Aires, junio 25 y 26 de 1998. Notas del seminario.

SEMINARIO OECD/CIAT. Brasilia. Julio 1996. Arm's Length principle.

STERN, JULIO: "La vinculación económica y los residentes en el exterior en el Impuesto a las Ganancias." P.E.T. N° 184.

TIEDMAN KLAUS. Lecciones de Derecho Penal Económico. Editorial PPU S.A. Ed.1993.

VICCHI, JUAN CARLOS: "Interpretación de los convenios para evitar la Doble

Imposición'. Criterios Tributarios N°90.

YEMMA, JUAN CARLOS: "El Cost Sharing": Una metodología para la investigación y desarrollo. Errepar. Derecho Tributario Económico. N° 219. Tomo XIX, pág. 111.

YEMMA, JUAN CARLOS: "Software: Nuevas Reflexiones". Derecho Tributario Económico. N° 235. T.XX, pág.523.

ZUNINO, GUSTAVO Y OTS. Reforma Tributaria del '99. Errepar. Febrero 1999.

ANEXO 1

**CUADRO COMPARATIVO DE APLICACION DE METODOS PARA
DETERMINACION DEL PRECIO**

METODOS	ARGENTINA	EEUU	MEXICO	ESPANA	BRASIL	CHILE
PRECIO COMPARABLE - CUP	X	X	X	X		
PRECIO REVENTA	X	X	X	X		
COSTO ADICIONADO	X	X	X	X		
EN FUNCION RIESGO ASUMIDO			X			
PARTICION UTILIDADES	X	X	X			
RESIDUAL PARTICION UTILIDAD	X	X	X	-		
TRANSACCION.MARGEN NETO	X	-	X	-		
BENEFICIOS COMPARABLES		X	-	-		
PCIO.COMPRAR..INDEPENDIENTE					X	
PRECIO.REVENTA - UTILIDAD					X	
COSTO PRODUCC.+LUCRO					X	
PRECIO.VTA.EXPORTACION					X	
PRECIO.VTA.MAYORISTA					X	
PRECIO VENTA.MINORISTA					X	
PRODUCCION O ADQUISICION					X	
ACEPTACION OTRO METODO	-	X	-	-	-	-
SIN METODOS EN LEY						X
NO ACEPTACION METODOS BASADOS EN UTILIDADES					X	

ANEXO 2

COMPARABILIDAD DE LOS CRITERIOS DE VINCULACION ECONOMICA

CONCEPTO	ARGENTINA	EE.UU.	MEXICO	ESPAÑA	BRASIL	CHILE
sujetos a la dirección de sociedades	x		x	x		x
control de las mismas personas en ambas sociedades	x		x		x	x
participación en el Capital	x		x		x	x
grado de acreencias	x		x		x	
influencias por función	x		x		x	
poder de decisión de las actividades	x		x		x	
países baja tributación	x		x		x	
vínculos en las leyes comerciales	x			x	x	
vínculos familiares				x	x	
vínculos gerenciales	x			x	x	
actividades de administración	x			x	x	
grupos de interés		x				
exclusividad comercial.					x	
A.P.A.'S		x	x	x		
Puertos seguros					x	

ANEXO 3

RESUMEN DE BIENES INTANGIBLES

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO :

DETALLE DEL ACUERDO TRIPS :

Consta de dos partes :

a) Regulación de los derechos de autor y derechos conexos

Propiedad industrial (incluyendo programas de ordenadores "software", obligando a protegerlos como obras literarias.

PROPIEDAD INTELECTUAL :

Comprende :

Derechos de autor y derechos conexos

Marcas de fábricas o de comercio

Indicaciones geográficas

Dibujos y modelos industriales

Patentes

Esquemas de trazados.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL

Distingue dos categorías :

DERECHOS DE AUTOR :

Obras literarias,

Artísticas,

Musicales,

Fotográficas y audiovisuales

(Por Ley 25.036 comprende al software).

TITULARIDAD DE PROPIEDAD INDUSTRIAL :

Invencciones,

Marcas de fábrica y de comercio,

Dibujos y modelos industriales,

APENDICE 1

PROCEDIMIENTO DEL METODO DIVISION BENEFICIOS.

Procedimiento.

Basado en el examen de un ejemplo de compañías europeas ejecutando funciones similares a las de la firma Z - Europa, la administración tributaria determina que un promedio de retorno de mercado en activos operativos de Z-Europa en el negocio del producto N es el 10% , resultando un retorno de mercado de \$ 20 millones (10% x \$ 200 millones) para los negocios de Z-Europa, y un margen residual de ganancia de \$180 millones.

Desde que el primer escenario de la división de ganancias residuales prorrateó ganancias a las contribuciones de Z otros que esas atribuciones a tan alto valor de la propiedad intangible relativa a Nulon, por ejemplo la rama europea del producto N y la fórmula (incluyendo las modificaciones de Z-Europa) . Para estimar los valores relativos de esos intangibles, la Administración Tributaria compara las tasas de los valores capitalizados de gastos como del producto N de 1995, relativo a búsquedas y desarrollo y marketing sobre las ventas relativas de 1995 a tales gastos.

Porque la búsqueda de los productos protegidos por XYZ y el desarrollo de gastos soportadas para la protección mundial de las ventas del grupo XYZ, es necesario prorratear tales gastos entre las actividades de los negocios al cual ellos están relacionados. La Administración Tributaria determina que es razonable prorratear el valor de esos gastos basados en ventas de productos protegidos mundialmente. Usando información en el promedio útil de vida de sus inversiones en búsqueda y desarrollo de productos protegidos, la Administración Tributaria capitaliza y amortiza la búsqueda y gastos de desarrollo de la protección del producto de Z. Este análisis indica que los gastos de búsqueda, desarrollo y capitalización de los mismos tienen un valor de \$0,20 por dólar de las ventas del producto protegido global del año 1995.

Los gastos en búsquedas de desarrollo e investigación y marketing soportados sólo para las ventas en Europa. Usando información en el promedio útil de vida de las investigaciones en publicidad y búsqueda y desarrollo, la Administración Tributaria capitaliza y amortiza los

gastos de Z de Europa y determina que hay un valor en 1995 de \$ 0,40 por dólar de las ventas de Z del producto N en Europa.

Así, Z y Z-Europa, juntos contribuyeron \$0,60 en gastos de desarrollo de intangibles por cada dolar de productos protegido vendido por Z-Europa para 1995, del cual Z contribuyó una tercera parte (o \$ 0.20 por venta de dolar). Por lo tanto, la Administración Tributaria determina que un royalty arm's length para la licencia del producto N para las ventas impositivas del año 1995 son \$ 60 millones, una tercera parte de las ganancias residuales del producto N de \$ 180 millones a través de Z-Europa. Es interesante plantearse el interrogante que la empresa que licencia su proceso de producción querrá obtener un royalty similar al beneficio neto que obtuviera si ella misma lo produce en dicho mercado.



PRECIOS DE TRANSFERENCIA

F. 662

Declaración Jurada

Firma

Carácter

Mes de Cierre

0 Original 1-1 Rect.

Período

C.U.I.T. o C.U.I.L.

Número verificador

APENDICE 2

Apellido y Nombre o Razón Social

TOTAL OPERACIONES

Tipo de Operación							
Importe							

MÉTODOS DE AJUSTE

Regalias (Positivo)							
Regalias (Negativo)							
Asistencia Técnica (Positivo)							
Asistencia Técnica (Negativo)							
Intereses (Positivo)							
Intereses (Negativo)							
Compraventa (Positivo)							
Compraventa (Negativo)							
Aquileres (Positivo)							
Aquileres (Negativo)							
Marcas y Patentes (Positivo)							
Marcas y Patentes (Negativo)							
Otros (Positivo)							
Otros (Negativo)							

FUENTE	Importe	
	Positivo	Negativo
ARGENTINA		
EXTRANJERA		
TOTAL		



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. Conservando la documentación de soporte de lo consignado en la presente, la cual es contemporánea con las operaciones detalladas.

APENDICE 3

<p>IMPUESTO A LAS GANANCIAS: Ley 20.628 y sus modificatorias incluyendo la Reforma de la Ley 25.063.</p>	<p>la Ley de Impuesto Ganancias, texto ordenado en 1997 modificaciones. 25.239</p>
<p>ART. 8°. La determinación de las ganancias que derivaran de la exportación e importación de bienes de empresas independientes se regirá por los siguientes principios:</p>	<p>ART.8° - La determinación de las ganancias que derivaran de la exportación e importación de bienes de empresas independientes se regirá por los siguientes principios:</p>
<p>a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina.</p>	<p>a) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina.</p>
<p>La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.</p>	<p>La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.</p>
<p>Cuando no se fije precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, corresponderá, salvo prueba en contrario, tomar este último, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados.</p>	<p>Cuando no se fije precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, corresponderá, salvo prueba en contrario, tomar este último, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados.</p>
<p>Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen. No obstante, cuando el precio real de la exportación fuera mayor se considerará, en todos los casos este último.</p>	<p>Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen. No obstante, cuando el precio real de la exportación fuera mayor se considerará, en todos los casos este último.</p>
<p>Se entiende también por exportación la remisión al exterior de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.</p>	<p>Se entiende también por exportación la remisión al exterior de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, realizada por <i>medio de representantes, agente de compras u otros intermediarios independientes de personas o entidades del extranjero, que actúen en el curso ordinario de sus negocios</i></p>

<p>b) Las ganancias que obtienen los exportadores extranjeros por la simple introducción de sus productos en la REPUBLICA ARGENTINA son de fuente extranjera.</p> <p>Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro hasta la REPUBLICA ARGENTINA se considerará, salvo prueba en contrario, que la diferencia constituye ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior.</p> <p>Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de destino. No obstante, cuando el precio real de la importación fuere menor se tomará, en todos los casos este último.</p> <p>En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y este no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de los precios y de las ganancias de fuente argentina las disposiciones previstas en el artículo 15 de esta Ley.</p> <p>Lo dispuesto en este artículo será de aplicación aún en aquellos casos en los que no se verifique vinculación económica.</p>	<p>b) Las ganancias que obtienen los exportadores extranjeros por la simple introducción de sus productos en la REPUBLICA ARGENTINA son de fuente extranjera.</p> <p>Sin embargo, cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro hasta la REPUBLICA ARGENTINA se considerará, salvo prueba en contrario, que la diferencia constituye ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior.</p> <p>Asimismo, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de destino. No obstante, cuando el precio real de la importación fuere menor se tomará, en todos los casos este último.</p> <p>En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, corresponda aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y este no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomará como base para el cálculo de los precios y de las ganancias de fuente argentina las disposiciones previstas en el artículo 15 de esta Ley.</p> <p>Lo dispuesto en este artículo será de aplicación aún en aquellos casos en que no se verifiquen los supuestos de vinculación establecidos en el artículo agregado a continuación del Art. 15 antes citado.</p>
---	---

<p>ART. 14 °- Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.</p>	<p>ART. 14° - Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.</p>
--	--

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá considerar que los entes del país o del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica y determinar la ganancia neta sujeta a gravamen.

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Cuando no se cumplimente lo establecido en el párrafo anterior para considerar a las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, las prestaciones se tratarán con arreglo a los principios que regulen el aporte y la utilidad.

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjero a aquella que revista tal carácter de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3) del artículo 2º de la Ley de Inversiones Extranjeras (t.o. 1993).

ART. 15º - Cuando 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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá determinar la ganancia neta sujeta a gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca la base de resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá considerar que los entes del país o del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica y determinar la respectiva ganancia neta sujeta a gravamen.

Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad y fideicomiso comprendidos en el inciso a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.

En el caso de entidades financieras que operen en el país serán de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 15 por las cantidades pagadas o acreditadas en su casa matriz, cofilial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, en concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originado en transacciones realizadas con las mismas, cuando los montos no se ajusten a lo que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales del mercado. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá, en su caso requerir la información del Banco Central de la República Argentina que considere necesaria a estos fines.

ART. 15º - Cuando 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 ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá determinar la ganancia neta sujeta a gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de

iguales o similares características.

Las empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con las sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, o con otras empresas o establecimientos del extranjero, en cuyo capital participen, directa o indirectamente, aquellas sociedades, personas o grupos de personas, o la propia empresa local, estarán obligadas, a los efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables. Salvo prueba en contrario, se presume que cuando en las operaciones a que se refiere el párrafo anterior intervienen entidades o personas constituidas, radicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, los precios y montos de las mismas no han sido pactados conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

A los efectos de constatar si los precios de transferencia de aquellos actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle, responden a las prácticas normales del mercado entre partes independientes, la citada Administración Federal deberá exigir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan información detallada suministrando los datos y los respaldos probatorios que considere pertinente.

Para la determinación de si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado, entre partes independientes se aplicará el que resulte más apropiado para el tipo de operaciones que se trate de los métodos que se indican a continuación, o los que con igual finalidad establezca al respecto la reglamentación, no siendo de aplicación para estos casos la restricción establecida en el artículo 101 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), respecto de información referida a terceros que haya resultado necesaria para merituar los factores de comparabilidad de las operaciones que fije el reglamento, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que se tramitan en sede judicial o administrativa:

- a) Precio comparable no controlado: Se considerará el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- b) Precio de reventa: Se determinará el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio

iguales o similares características.

Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo del artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre las partes independientes.

A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. La restricción establecida en el artículo 101 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causa que tramiten en sede administrativa o judicial.

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 a las mencionadas en el tercer párrafo del artículo anterior, quedan sujetas a las mismas condiciones respecto de las transacciones que realicen en sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas.

A los efectos previsto en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de costos más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos, que con idénticos fines, establezca la reglamentación.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS con el objeto de realizar un control periódico entre las sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de

o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

c) Costo adicional: Deberá multiplicarse el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con el costo de ventas.

d) Partición de utilidades: la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, se atribuirá en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

1. La utilidad de operación global se determinará mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

2. La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

i. La utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los incisos a), b), c) d) y f) de este artículo, se determinará sin tomar en cuenta la utilización de bienes intangibles.

ii. La utilidad residual, que se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1, de la utilidad de operación global, se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los bienes intangibles utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

f) Margen neto de la transacción: En aquellas transacciones entre partes relacionadas, se determinará la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variable tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Se entenderá que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existen diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos anteriormente y, cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Los procedimientos a que se refiere el presente artículo en relación a los precios de transferencia,

entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá 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, sin perjuicio de la realización, en su caso, 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 ente fiscos.

serán igualmente de aplicación respecto de las operaciones que realicen empresas nacionales en el exterior.

ARTICULO INCORPORADO A
CONTINUACION DEL ARTICULO 15° - A los fines dispuesto en los artículos 8°, 14 y 15, vinculación económica entre una empresa domiciliada en el país y otra en el exterior se determinará, entre otras pautas, en función del origen y participación de sus capitales; en la dirección efectiva del negocio; del reparto de utilidades; del control; de la existencia de influencias en el orden comercial, financiero o de toma de decisiones; patrimonio inadecuado para el giro económico; actividad de importancia sólo en relación a otra empresa; dependencia administrativa y funcional. El Poder Ejecutivo establecerá cada uno de los supuestos en que corresponda considerar configurada la vinculación económica mencionada en el párrafo anterior y dictará la reglamentación pertinente a los fines de la aplicación de los artículos mencionados en el párrafo anterior.

ARTICULO INCORPORADO A
CONTINUACION DEL ARTICULO 15° - A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad de las comprendidas 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 aquellos 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 de 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.

ART. 130° - Los actos jurídicos celebrados por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con una sociedad constituida en el extranjero a la que los primeros controlen directa o indirectamente, se considerarán a todos los efectos como celebrados entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que los actos jurídicos se consideren celebrados entre partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que, respectivamente, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos estables instalados en el exterior o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, se incluirán según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos estables instalados en el exterior.

A los fines de este artículo constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o de residentes en el país, o en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de más del **CINCUENTA Y UNO POR CIENTO (51%)** de su capital o cuenten, directa o indirectamente, la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios.

ART. 130° Las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados, se consideran a todos los efectos como celebradas entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que las transacciones se consideren celebrados entre partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que, respectivamente, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos estables instalados en el exterior o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, se incluirán según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos estables instalados en el exterior. **A los fines de la determinación de los precios serán de aplicación las normas previstas en el artículo 15, así como también las relativas a las transacciones con países de baja o nula tributación establecidas en el mismo.**

A los fines de este artículo constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de más del **CINCUENTA POR CIENTO (50%)** de su capital o cuenten, directa o indirectamente, la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios. **A esos efectos se tomará también en consideración lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 15.**

APENDICE 4

UNA AUDITORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA SEGUN EL I.R.S.¹

DESARROLLO DE LOS CONTENIDOS

Los casos encuadrados en la Sección 482 del Código implican determinar si las transacciones controladas aplican el estándar del precio normal de mercado o 'arm's length'. Este documento provee directivas generales a los inspectores internacionales en el desarrollo de dichos casos. Se deberán aplicar tanto para operaciones de exportación o salida del país de bienes o servicios, como para operaciones de importación o entrada...

Los auditores internacionales deberían ejercitar cuidado y buen juicio al determinar ajustes por la sección 482 (Precios de Transferencia). No deben hacerse ajustes mínimos. En este contexto, 'ajustes mínimos' no significa una cifra determinada. Lo que los auditores internacionales deberían buscar son situaciones donde existen desvíos sustanciales del principio de 'arm's length', que resulte en un traslado significativo de ingresos hacia otra jurisdicción.

Estas directivas cubren tres procedimientos básicos.

- 1.-Técnicas de selección
- 2.-Comprensión de la operatoria del contribuyente
- 3.-Revisión del Estado Patrimonial y del Estado de Resultados.

1.- Técnicas de Selección

A) Los examinadores internacionales deben revisar los formularios 5471 y 5472 de Declaraciones Juradas Informativas con respecto a Corporaciones Extranjeras, considerando varios años.

B) Se deben revisar las declaraciones juradas y tomar nota de los siguientes aspectos:

¹ Este artículo fue obtenido por la Cra. Susana Rizzo de la página de Internet del I.R.S., así como su traducción que gentilmente me lo ha cedido y yo he resumido.

Código de la actividad principal

Descripción del negocio

C) Se deberán **computar los siguientes ratios** financieros basados en información impositiva y financiera de la empresa.

Utilidad bruta sobre ventas

Utilidad neta sobre ventas

Gastos operativos sobre ventas

Utilidad neta sobre gastos operativos (ratio Berry)

Ingresos operativos sobre promedio total de activos

Comparar los ratios financieros del contribuyente con los ratios estándares de la industria específica...

Ratios financieros con publicaciones económicas que trabajan con balances, ratios impositivos, con base de datos del Tesoro.

Desvíos sustanciales del promedio de la industria específica pueden indicar un problema de precios de transferencia. Por lo tanto, **desvíos sustanciales** pueden implicar la necesidad de **mayor indagación o investigación.**

2.-Comprensión de las actividades del contribuyente

Una inspección de precios de transferencia requiere la comprensión de:

Las operaciones del contribuyente residente de EEUU

Las operaciones de sus afiliadas en el exterior

La relación entre el contribuyente de EEUU y sus afiliadas del exterior

El rol que juega cada entidad en el desarrollo de las actividades del grupo económico

La comprensión de las operaciones del contribuyente comprende los siguientes procedimientos:

Revisión de reportes anuales

Revisión de Formularios 10 K o 20 F

Revisión de artículos acerca del contribuyente en las revistas de comercio exterior u otras fuentes

Investigación en informes publicados por firmas de garantías

Revisión de publicaciones internas

Revisión de la entidad legal y diagramas funcionales de organización

Revisión de todo tipo de actas como las de Asambleas de Accionistas, Reuniones de Directorio, etc.

Revisión de los manuales de procedimiento y políticas de la empresa

Revisión de libros y registros

Revisión de los documentos de aduana

Revisión de catálogos de ventas, folletos y otras publicaciones de la empresa

Revisión de **faxes y otra correspondencia escrita** entre el contribuyente residente de los EEUU y sus afiliadas extranjeras.

Para lograr una comprensión de los intangibles del contribuyente, se pueden requerir los siguientes procedimientos:

Revisión de las patentes en los EEUU y los países extranjeros, y los archivos procesales de la Sala de Patentes y Marcas de EEUU.

Revisión de las licencias del contribuyente publicadas por la Oficina de Patentes y Marcas de EE.UU.

Investigación de los juicios por patentes en los que el contribuyente se encuentre involucrado

Revisión de las marcas de EEUU y países extranjeros y de los registros de las marcas y de los juicios referidos a ellas

Revisión de las registraciones de derechos de autor (copyright) en la Oficina de Derechos de Autor de EEUU (disponible vía Internet)

Revisión de registros de franquicias

El inspector internacional debe lograr una comprensión de la industria específica del contribuyente.

Para ello, se pueden emplear los siguientes procedimientos:

Revisión de publicaciones de la industria específica

Revisión de directivas para la industria contenidas en publicaciones varias

Consultas con especialistas

Consultas con los coordinadores de programas especiales dentro del IRS

Consultas con ingenieros del IRS

Consultas con expertos de la industria, fuera del IRS

Lograr la comprensión del negocio del contribuyente es un procedimiento esencial....

Lograr la comprensión del negocio del contribuyente puede implicar la formulación de numerosas preguntas.

La lista siguiente de preguntas provee algunos ejemplos y no es taxativa.

¿Las afiliadas del exterior manufacturan productos iguales o similares a los que produce el contribuyente en los EEUU?

¿Las afiliadas del exterior están usando intangibles de producción iguales o similares? Si es así, dichos intangibles fueron vendidos o entregados en licencia?

¿Cómo fue transferida la tecnología entre las afiliadas extranjeras y el contribuyente de los EEUU?

¿Existe algún acuerdo de costos compartidos?

¿Las afiliadas extranjeras o el contribuyente de EEUU han efectuado transacciones y registrado las mismas utilizando un acuerdo de este tipo?

¿Cuáles miembros del grupo económico hacen investigación y desarrollo?

¿Cómo se reparten los resultados de investigación y desarrollo entre los miembros del grupo controlado?

¿Qué tipo de investigación y desarrollo se realiza?

¿Se utilizan intangibles comerciales para el marketing del producto?

¿Cuáles miembros del grupo económico han desarrollado los intangibles comerciales?

¿Cuáles miembros del grupo económico realizan publicidad?

3.- La revisión de los Estados Patrimonial y de Resultados

Una inspección de precios de transferencia requiere la revisión de los siguientes:

Estado Patrimonial de los contribuyentes involucrados en transacciones controladas

Estado de Resultados de los contribuyentes involucrados en transacciones controladas

Los auditores internacionales deben **obtener estados de resultados por líneas de producto** de los contribuyentes involucrados en transacciones controladas. Estados de resultados de líneas de productos pueden identificar problemas en precios de transferencia relativos a líneas de productos específicas. Los estados de resultados consolidados podrían no reflejar problemas de precios de transferencia de líneas específicas de productos. Por ejemplo, un contribuyente puede tener sólo una línea de productos altamente rentable que esconde problemas de precios de transferencia de otra línea de productos. Los estados de resultados por línea de productos **pueden ayudar al inspector internacional a identificar las líneas de productos que deberían ser examinadas.**

Los inspectores internacionales deben obtener estados patrimoniales y de resultados por **períodos de varios años**. Las fluctuaciones y desviaciones de los promedios de la industria pueden ocurrir para un año específico. Los ciclos del negocio y los ciclos de la vida del producto pueden proveer una explicación lógica a dichos desvíos.

Los investigadores internacionales deben obtener informes gerenciales, informes financieros y presupuestos. Los examinadores internacionales deben obtener también informes de auditoría interna. Esta información puede proveer una detallada descripción de la operatoria del contribuyente. En conformidad, puede ayudar a los inspectores a desarrollar el análisis funcional del contribuyente. Los inspectores internacionales deben obtener información de las entidades extranjeras vinculadas, particularmente información relativa a las declaraciones juradas extranjeras y registros bancarios.

Requisitos de documentación

La reglamentación de la Sección 482 y el artículo 6662(e) del Código requiere que los contribuyentes establezcan una **justificación económica** de sus precios de transferencia al momento en que se realizan las transacciones que dan lugar a los mismos. El Procedimiento provee directivas detalladas para la aplicación de la normativa a los años específicos.

Los inspectores internacionales deben requerir a los contribuyentes que aporten la **documentación probatoria de sus precios de transferencia (equivalente a un verdadero Estudio de Precios)**. Si la documentación aportada no es adecuada, los inspectores deberán:

Considerar otras medidas tales como citaciones al contribuyente para obtener la información necesaria.

Considerar imponer las multas establecidas en el artículo 6662(e) del Código.

La reglamentación del artículo 6662(e) requiere que los contribuyentes aporten la siguiente documentación:

Una descripción del negocio del contribuyente

Una descripción de la estructura organizativa del contribuyente que cubra todas las relacionadas involucradas en las transacciones controladas

Cualquier documentación requerida específicamente bajo la sección 482

Una descripción del método de precios de transferencia seleccionado; esta descripción debería incluir una explicación de los motivos por los cuales fue seleccionado.

Una descripción de los otros métodos de precios de transferencia que no fueron seleccionados; esta descripción debería incluir una explicación de **los motivos por los cuales no fueron seleccionados**

Una descripción de las transacciones controladas

Una descripción de los comparables utilizados; esta descripción debería incluir una explicación de la forma en que fue evaluada la comparabilidad

Una explicación del análisis económico y las proyecciones que fueron consideradas en el desarrollo del método

Una descripción de cualquier información relevante entre el fin del año y la presentación de la declaración jurada

Un índice general de los documentos principales y anexos

Transferencia de Bienes Tangibles

Los inspectores internacionales deben considerar los siguientes aspectos cuando examinan transferencias de bienes tangibles entre vinculadas

Modalidad de entrega del producto (por ejemplo, venta de computadora con software instalado)

Distribución de utilidades entre los contribuyentes vinculados en todo el mundo, generadas por la actividad controlada.

Componentes de los productos (por ejemplo, partes incorporadas al componente de un producto y al producto final)

Descuentos

Ventas de productos con contratos suplementarios (por ejemplo, garantías y servicios post-venta)

Tasa de cambio

Precios de reemplazo

Transferencia de Bienes Intangibles

Los intangibles pueden revestir una gran relevancia. El retorno económico de los intangibles es frecuentemente muy sustancial. Cuando existen intangibles que producen renta, es muy importante determinar el valor en condición "arm's length". La consideración real de la transferencia de intangibles (tanto dentro como fuera de los EEUU) puede proveer la mejor medida de un valor a "arm's length"

A veces, una matriz puede soportar a su subsidiaria en sus esfuerzos de producción y comercialización. Al soportar el esfuerzo, la matriz puede transferir una cantidad de intangibles a su subsidiaria. Esos intangibles pueden consistir en dos o más intangibles individuales. En estos casos, los inspectores internacionales deben identificar los diferentes intangibles individuales que se están transfiriendo.

Determinar los montos de las regalías en condición "arm's length" para transacciones controladas de intangibles es un desafío. Puede requerir la ayuda de los siguientes especialistas:

Economistas

Ingenieros

Expertos de industrias específicas

Expertos en el campo de las licencias de intangibles

Expertos en comercialización

Al examinar la transferencia de intangibles entre vinculadas, un inspector internacional debe considerar:

¿De qué se trataba el intangible transferido o dado en licencia?

¿Quién desarrolló el intangible?

¿Quién era el dueño del intangible?

¿Cuáles eran los términos de la licencia?

¿Cuáles eran los montos de las regalías pagadas bajo licencia? ¿Usaba el licenciatarario el intangible en sus propias operaciones de producción o comercialización?

¿Cedió el licenciatarario el uso del intangible, a su vez? Si lo hizo, a quién cedió la licencia? ¿Cuáles fueron los términos de esta nueva licencia? ¿Cuáles fueron los montos de las regalías de la nueva licencia?

Si las regalías se basaron en ventas, cuáles fueron los montos de esas ventas? Si las regalías se basaron en la producción, cuáles fueron los montos de dicha producción?

Al examinar la transferencia de intangibles entre vinculadas, un investigador internacional debe obtener los siguientes documentos:

Acuerdos que rigen las licencias con todas sus modificaciones

Contratos de "sub-licencias" con todas sus modificaciones

Cualquier correspondencia relevante a la sustancia de las licencias

Cualquier correspondencia relevante a la sustancia de las sub-licencias

Contratos de licencias con partes no vinculadas relativas a los mismos o similares intangibles

Cualquier solicitud de patente en EEUU o en un país extranjero y cualquier trámite judicial o administrativo relacionado con la inscripción de una patente, así como su historia

Cualquier solicitud de patente en EEUU o en un país extranjero y cualquier trámite judicial o administrativo relacionado con la inscripción de una patente, así como su historia

Cualquier inscripción local de franquicias u oportunidades de negocios, y las declaraciones de los contribuyentes a los gobiernos locales

Cualquier inscripción de derecho de autor en EEUU o país extranjero

Comparabilidad

Los inspectores internacionales deben desarrollar un análisis detallado de las transacciones entre vinculadas luego de completar las siguientes actividades:

Comprensión de las operaciones del contribuyente

Identificación de las transacciones entre vinculadas

Los factores para determinar si las transacciones controladas y no controladas son comparables, son

Funciones ejecutadas

Riesgos asumidos

Términos contractuales

Condiciones económicas

Bienes o servicios

La importancia relativa de los cinco factores de comparabilidad depende del método adoptado.

Algunos métodos se basan en la comparabilidad del producto. Otros métodos se basan en la comparabilidad funcional. Aún más, otros métodos hacen hincapié en la comparabilidad funcional amplia del producto cuando se comparan medidas de rentabilidad.

El análisis de transacciones entre vinculadas comienza con un análisis funcional de la transacción controlada. Además, debe efectuarse el análisis funcional de una potencial transacción no controlada.

Un análisis funcional no es un método de precios. Por sí mismo, no determina el resultado “arm’s length” de la transacción entre vinculadas. Lo que determina un análisis funcional es la base para identificar comparables.

Análisis funcional

Determinar si transacciones entre vinculadas y no vinculadas son comparables requiere la comparación de las funciones ejecutadas. Por ello, los inspectores internacionales deben analizar las funciones ejecutadas tanto en las transacciones entre vinculadas como entre las transacciones entre no vinculadas.

Un análisis funcional identifica las actividades con significación económica ejecutadas en conexión con la transacción. Una actividad con significación económica es aquella que, en condición “arm’s length”, afecta materialmente a los siguientes:

El precio de la transacción

Las utilidades ganadas en una transacción

Un análisis funcional comprende la determinación de los siguientes:

¿Qué funciones fueron desarrolladas por las partes que intervinieron en la transacción?

¿Quién desarrolló las funciones?

¿Cuándo se desarrollaron las funciones?

¿Dónde se desarrollaron las funciones?

¿Cómo se desarrollaron las funciones?

¿Por qué se desarrollaron las funciones?

¿Qué intangibles fueron empleados para el desarrollo de las funciones?

¿Cómo fueron empleados los intangibles en el desarrollo de las funciones?

¿Por qué la transacción fue estructurada de esa manera?

Un análisis funcional implica el seguimiento del flujo de productos y servicios entre las organizaciones. La distribución de productos en un mercado implica generalmente varias etapas. Éstas pueden incluir lo siguiente:

Conceptualización

Investigación y desarrollo

Producción

Pruebas (testing)

Comercialización

Ventas

Uso interno

En el desarrollo de un análisis funcional, se deben incluir las siguientes consideraciones adicionales:

¿Vendió la matriz o alguna otra afiliada el producto en el mercado de la subsidiaria: antes de la constitución de la subsidiaria? después de la constitución de la subsidiaria? Si las ventas fueron realizadas a distribuidores independientes, qué márgenes de reventa cobraron los distribuidores independientes?

¿Desarrolla la subsidiaria ventas o funciones de comercialización activamente?

¿Confía la subsidiaria en una red de distribución que fue previamente establecido por la matriz?

¿Desarrolló la subsidiaria nuevos clientes para el producto que compra a la matriz?

¿Se han incrementado las ventas del producto de la matriz en el mercado de la subsidiaria, como consecuencia de la constitución de la subsidiaria?

¿Ha entrado la subsidiaria en algún acuerdo exclusivo o no exclusivo de distribución con la matriz?

¿Hay intangibles asociados a las ventas de con las ventas de los productos de la matriz a la subsidiaria?

¿Ha entrado la subsidiaria en acuerdos por licencias con la matriz?

El desarrollo del análisis funcional implica más que una revisión de libros y registros. Implica una interacción activa con el contribuyente, que va más allá del departamento impositivo. **El departamento impositivo generalmente carece del conocimiento necesario para completar un análisis funcional. Los inspectores internacionales deben entrevistar al personal operativo de contribuyente que esté más familiarizado con las operaciones del contribuyente. Los inspectores internacionales deben considerar la realización de inspecciones oculares.** Las inspecciones oculares posibilitan lo siguiente:

Observar las operaciones del contribuyente y las funciones desarrolladas

Lograr una comprensión de la jerga técnica usada por el contribuyente

Lograr una comprensión de la dependencia o independencia de la operación

Descubrir hechos adicionales

Alcance y profundidad del análisis funcional

El inspector internacional debe **obtener un organigrama de cada una de las partes de la transacción.** Este diagrama debe identificar departamentos, el personal y las funciones que ellos ejecutan.

Examinar las funciones desarrolladas por el personal implica examinar sus credenciales. Los títulos de los cargos generalmente no describen las funciones que desarrolla el personal. Cierta información arroja más luz sobre las funciones que desarrolla el personal. En consecuencia, un inspector internacional debe requerir la siguiente información:

La compensación pagada al personal

La forma cómo está estructurada la compensación del personal

El nivel de habilidades, experiencia y educación del personal

Un inspector internacional debe obtener los siguientes documentos al examinar las funciones desarrolladas por personal vario.

Descripciones de cargos

Evaluaciones de rendimientos

Los inspectores internacionales deben identificar los intangibles empleados por las partes involucradas en la transacción. Deben identificar quién es el dueño de los intangibles y obtener la documentación que prueba dicha propiedad.

Un inspector internacional debe identificar los bienes, plantas y equipamiento empleado por las partes. Además, debe darse respuesta a las siguientes preguntas:

¿Cómo fue adquirido el equipamiento?

¿Cuándo fue adquirido el equipamiento?

¿A quién fue comprado el equipamiento?

¿Cuánto costó el equipamiento?

¿El equipamiento es genérico o fue diseñado “a medida”?

Si fue diseñado a medida, ¿quién lo diseñó?

Análisis de Riesgo

Otro factor para determinar si las transacciones entre partes vinculadas son comparables con las celebradas entre partes no vinculadas es el riesgo. El análisis del riesgo debe ejecutarse juntamente con el análisis funcional. Un adecuado análisis de riesgo requerirá normalmente la consideración de información de múltiples años.

El riesgo es una posición que arrojará un resultado que no se conoce al momento en que la posición se origina. En consecuencia, **el riesgo implica la exposición a la posibilidad de pérdida**. Si una compañía toma más riesgo, tendrá una mayor expectativa de ganancia. En otras palabras, una empresa buscará una mayor retribución por tomar un riesgo mayor. Por ello, un tomador de riesgo se encuentra en la posición de o bien tener mayores ganancias o bien sufrir mayores pérdidas.

Es importante identificar al contribuyente que realmente asume el riesgo. Si un contribuyente asume realmente el riesgo, debería obtener las ganancias o soportar las pérdidas de asumir ese riesgo. Si uno de los contribuyentes vinculados asume un riesgo, otro de los contribuyentes vinculados no debería obtener las ganancias ni soportar las pérdidas que resulten de haber asumido ese riesgo.

Generalmente, los términos contractuales de una transacción controlada son los que determinan cuál es el contribuyente vinculado que soporta un riesgo particular. Esta localización del riesgo especificado por los términos contractuales debería generalmente ser respetada. Sin embargo, debería también estar conforme con la esencia económica de la transacción entre vinculadas. Los inspectores internacionales deben ser conscientes de que pueden existir términos contractuales que artificialmente

manipulen la localización de los riesgos. Por ello, al revisar la sustancia de una transacción entre vinculadas, los inspectores internacionales deben considerar lo siguiente:

¿Tiene el contribuyente vinculado capacidad financiera para soportar las pérdidas que puedan ocurrir por haber asumido un riesgo particular? El contribuyente vinculado que soporta el riesgo es el contribuyente vinculado que, en condición “arm’s length” puede sufrir las consecuencias de las pérdidas que resultaran de la operación

¿Tiene el contribuyente vinculado control sobre los negocios relacionados con un riesgo en particular? En condición “arm’s length” las partes soportan los riesgos del negocio que controlan

¿Es la conducción real de las partes vinculadas consistente con los términos contractuales? Si no lo es, la localización de los riesgos establecida en el contrato no debería ser respetada.

¿Son los riesgos asumidos proporcionales con el potencial beneficio económico de la transacción vinculada? En condición “arm’s length”, la parte que pueda realizar el beneficio generalmente soporta el riesgo.

¿Está el contribuyente vinculado involucrado en el negocio relacionado con el riesgo? El riesgo se asigna generalmente al contribuyente vinculado relacionado con el negocio.

Los inspectores internacionales deberían considerar:

Riesgos del mercado incluyendo fluctuaciones en costos, demanda, precios y niveles de inventario

Riesgos asociados con el éxito o el fracaso de las actividades de investigación y desarrollo

Riesgos financieros incluyendo fluctuaciones en el tipo de cambio y las tasas de interés

Riesgos de créditos y cobranzas

Riesgos en la producción

Riesgos generales del negocio relacionados con la propiedad, la planta y el equipamiento

Términos Contractuales

Otro factor para determinar si las transacciones entre vinculadas y no vinculadas son comparables es lo establecido en el contrato. Consecuentemente, los inspectores internacionales deben analizar los términos contractuales tanto de las transacciones entre vinculadas como entre no vinculadas.

Contribuyentes vinculados generalmente entran en convenios de ventas, distribución, licencias, distribución de costos y otros acuerdos. Los inspectores internacionales deben obtener copias de todos los acuerdos escritos entre el contribuyente y sus vinculados. Los acuerdos escritos pueden incluir enmiendas y correspondencia así como el acuerdo original. Los inspectores internacionales

deben obtener los documentos relacionados con la negociación de acuerdos entre las partes vinculadas.

Los inspectores internacionales deben respetar los términos contractuales de los acuerdos escritos entre contribuyentes vinculados si son consistentes con la esencia económica de las transacciones subyacentes. Al evaluar la esencia económica, los inspectores deben dar mayor peso a lo siguiente:

La conducción real de las partes vinculadas

Los derechos legales respectivos de las partes

Ejemplos de términos contractuales incluyen los siguientes:

La forma de cobro o pago

El volumen de venta o compra

El alcance y los términos de las garantías

Los derechos de actualización, revisión o modificaciones

La duración del acuerdo incluyendo la terminación o renegociación de derechos

Los servicios colaterales relacionados con el acuerdo

La extensión de crédito y términos de pago

Condiciones económicas

Otro factor para determinar la comparabilidad son las condiciones económicas. Estas pueden afectar los precios en las transacciones vinculadas y no vinculadas. Las condiciones económicas pueden también afectar las ganancias que se obtengan por transacciones vinculadas y no vinculadas; por ello los inspectores deben analizar las condiciones económicas que afectan los dos tipos de transacciones.

Ejemplos de condiciones económicas son:

La localización geográfica del mercado

El tamaño del mercado

El nivel del mercado

La participación en el mercado del producto o servicio considerado

La localización de los costos específicos de producción y distribución

La competencia en el mercado

La condición económica de la industria

Bienes o Servicios

Otro factor para determinar si las transacciones entre vinculadas y no vinculadas son comparables son los bienes y servicios. Consecuentemente, los inspectores internacionales deben analizar los bienes y servicios involucrados en las transacciones entre vinculadas y no vinculadas.

Los inspectores internacionales deben obtener la siguiente información para analizar los bienes y servicios:

Catálogos de ventas, brochures, panfletos y similares

Literatura técnica que describa los bienes o servicios

Descripciones de los productos o servicios sustitutivos

Los inspectores internacionales deben considerar entrevistar al personal de ventas y marketing del contribuyente. Este personal generalmente puede describir los productos y servicios del contribuyente en detalle.

La búsqueda de comparables

Una transacción no controlada no necesita ser idéntica a la transacción controlada a ser considerada como comparable. Para ser considerada comparable, una transacción no controlada debería ser lo suficientemente similar a la transacción controlada. En otros términos, debería facilitar una medida confiable de resultado en condición "arm's length". Diferencias sustanciales con la transacción controlada reduce la comparabilidad de la transacción no controlada.

La disponibilidad de comparables puede variar según el caso.

La búsqueda de comparables debería comenzar con una revisión de las operaciones del contribuyente. El contribuyente puede estar involucrado en transacciones no controladas potencialmente comparables con transacciones controladas. Este tipo de comparable es conocido como **comparable interno**. La revisión de las operaciones del contribuyente puede también descubrir partes no vinculadas que realizan transacciones no controladas. Estos tipos de comparables son conocidos como **comparables externos**.

Los materiales de referencia que pueden ser útiles en la búsqueda de comparables externos, muchos de ellos pueden encontrarse en bibliotecas públicas.

La aduana de los EEUU posee una base de datos con información de importaciones a los EEUU. La fuente de la información es el Formulario de Aduana 7501, que contiene los siguientes datos:

Descripción del producto importado

Valor del producto

Número de unidades

País de origen

Aranceles de importación pagados

La Aduana de los EEUU proveerá la información solicitada por la Administración de Impuestos bajo requerimiento. La información sobre importaciones puede aportar comparables externos que pueden ser usados para establecer un precio de transferencia en condición "arm's length".

La selección del método

La reglamentación establece la "regla del mejor método" para seleccionar el método que debe utilizarse. Bajo esta regla, el mejor método es aquél que provee la medida más confiable de un resultado en condición "arm's length".

La regla del mejor método tiene en cuenta dos factores para determinar cuál es el mejor método:

La comparabilidad entre las transacciones controladas y las no controladas

La calidad de los datos y las hipótesis consideradas

Diferencias sustanciales con la transacción controlada reducen la comparabilidad de los comparables no controlados. Los ajustes a las transacciones para mitigar las diferencias pueden incrementar la comparabilidad de los comparables no controlados. Esto depende del número y confiabilidad de dichos ajustes.

Los inspectores internacionales deben seleccionar comparables no controlados basados en la comparabilidad de criterios relevantes al método utilizado. Si los comparables no controlados son suficientemente comparables, los métodos CUP (precio comparable no controlado) y CUT (transacción comparable no controlada), son generalmente los mejores. Si la comparabilidad es menor, los inspectores internacionales deberían considerar otros métodos.

En algunos casos, la información disponible puede permitir la aplicación de más de un método. La selección del mejor de los métodos disponibles puede no ser siempre tan clara. Más que un método podrían llegar a constituir el mejor método. En esta situación, la selección del mejor método requiere que los inspectores internacionales realicen la confirmación mediante otro método. Por ejemplo, un método puede producir resultados consistentes con los resultados de otro método, mientras que un segundo método no. Si los dos métodos son igualmente confiables, el inspector internacional debe seleccionar el método que obtiene los resultados confirmables. Un proceso de selección similar se aplica a la revisión de las variaciones del mismo método.

Antes de seleccionar el mejor método, los inspectores internacionales deben completar lo siguiente:

Análisis funcional y de riesgo

Análisis de las condiciones económicas relevantes, términos contractuales y bienes o servicios

Búsqueda de comparables

Cálculo de ajustes

Aplicar el mejor método a dos ó más comparables no controlados generalmente determina un “rango” en condición “arm’s length”. Un ajuste de precios de transferencia no es apropiado si el contribuyente cae dentro de un rango de este tipo.

Si el contribuyente cae fuera de este rango, el ajuste es apropiado. Los inspectores internacionales, basados en “hechos y circunstancias”, pueden ajustar los resultados del contribuyente a cualquier punto dentro del rango en condición “arm’s length”. En algunos casos, como cuando las diferencias entre transacciones comparables no controladas y transacciones controladas no pueden ser razonablemente cuantificadas o ajustadas, el rango “arm’s length” puede consistir de rangos intercuartiles. Un ajuste debería ser generalmente el punto coincidente con la mediana el rango intercuartil a “arm’s length”.

Los inspectores internacionales deben poder documentar y explicar claramente los cálculos de sus ajustes. Los cálculos de un ajuste por precios de transferencia deben identificar específicamente los comparables no controlados utilizados, así como explicar cómo se computaron los comparables no controlados como cálculos.

APENDICE 5

CREACION DE UNA BASE DE DATOS PARA VALORACION Y COMPARACION DE PRECIOS.

1. El Banco de Datos: definición.

Un banco de datos es la recopilación estadística de información relevante sobre un tema específico que sirva para tomar decisiones sobre situaciones futuras.

Antes de incorporar la información en un banco de datos habrá que analizarla y comprobar su veracidad (calidad) y oportunidad (temporalidad), con el objeto de garantizar la confiabilidad de la misma.

1.1. Su creación.

Un banco de datos se podrá crear de forma manual o mecanizada, dependiendo del volumen de información a ser almacenada y de la rapidez con que se desea procesar, con el objeto de que se encuentre disponible.

En el caso de un banco de datos de precios de importación, se recomienda la utilización de medios mecanizados, debido a la cantidad de información a ser manejada y la facilidad actualmente existente en cuanto a programas para el procesamiento de información.

1.2. Criterios de Conformación.

Un banco de datos de precios, para ser utilizado en el proceso de valoración aduanera, debe estar basado en tres criterios fundamentales:

1.2.1. Rango de Precios.

Recordar que no existe un precio único para los distintos bienes objeto de comercio exterior. Además, cada transacción tiene sus particularidades en cuanto a tiempo, cantidad adquirida, forma de pago, nivel comercial, marca del producto, etc., que pueden afectar un precio. Por lo tanto, se concluye que es necesario mantener rangos máximos y mínimos de precios.

1.2.2. Registro de Valores FOB.

A fin de mantener parámetros comparables, la información de precios debe registrarse hasta un nivel determinado según la definición de las Reglas Incoterms.

El nivel de precio más recomendable será el valor FOB, debido a que:

1. Es el término comercialmente más utilizado.
2. Es el término asociado con el precio de exportación.

En el caso que no se pudiese obtener información hasta el nivel FOB, será necesario al momento de registrar la información codificar tal hecho para evitar malas interpretaciones.

Existirán casos en que la información accesible u obtenible sea CIF, puesto que es producto de negociaciones bajo este término.

En estos casos, se hará la referencia apropiada, para efectos de deducir los elementos que lo diferencien de otras transacciones del mismo bien u otros similares.

1.2.3. País Proveedor.

Otro criterio importante a tomar en cuenta es el país donde se adquirió el bien.

Si compramos un vehículo fabricado en el Japón, en los Estados Unidos, el precio FOB del mismo bien podría ser más alto en los Estados Unidos que en Japón. Esto sería totalmente normal si tomamos en consideración no solamente los costos de transporte del vehículo del Japón a los Estados Unidos, sino también las diferencias en situaciones competitivas en ambos países que pueden llevar a márgenes de comercialización distintos, gastos de publicidad distintos y en general prácticas y usos comerciales diferentes.

1.2.4. Criterios secundarios.

Otros criterios que, si bien no básicos, ayudan a facilitar la captación y posterior búsqueda de información son:

1. Agrupación de bienes por posición arancelaria en lugar de orden alfabético.

La utilización de un sistema de clasificación como el Sistema Armonizado garantiza una mayor uniformidad en el registro de la información, además que constituye un lenguaje universal de codificación de bienes.

2. Agrupación por Exportadores o proveedores y los bienes por ellos abastecidos.

3. Agrupación por Importadores y los bienes por ellos importados.

2. Actualización y Mantenimiento del Banco de Datos.

Una vez que el programa ha sido diseñado de acuerdo a las necesidades del país, se inicia el proceso de alimentación, actualización y mantenimiento del Banco.

2.1. Fuentes de Información.

Se pueden dividir en dos clases:

- Primarias.
- Secundarias.

Son fuentes primarias, las transacciones reales de venta previamente comprobadas; la información obtenida directamente de los proveedores y/o fabricantes, cuando ésta sea consistente con sus facturas de exportación y la información histórica registrada para productos idénticos o similares del mismo proveedor u otros proveedores.

Son fuentes de información secundarias, las informaciones obtenidas en el mercado interno (pero de precios de exportación), publicaciones especializadas en precios, (para vehículo, por ejemplo) publicaciones generales de productos y precios, catálogos de fabricantes y distribuidores, etc.

2.2. Análisis de Comportamiento y Tendencia de Precios.

El registro histórico de los precios de bienes objeto de comercio exterior, permite utilizar esta información para analizar el comportamiento y tendencia de los precios para un producto o línea de producto determinado, a través del tiempo.

Si bien el Banco de Datos es objeto de revisión periódica cada tres o seis meses, dependiendo de la mercancía que se trate, información hasta de un año de antigüedad es considerada en general, como información válida.

Es práctica comercial normal, la revisión de precios cada año, tomando en cuenta el índice de inflación, análisis financieros internos, etc., para realizar los ajustes necesarios que garanticen competitividad y ganancias.

2.3. Precios Internacionales.

Los precios internacionales publicados periódicamente son otra fuente importante de actualización.

2.4. Nueva Tecnología.

El avance tecnológico constituye un elemento fundamental en el precio de los bienes comercializados. Nueva tecnología implica en muchos casos precios más bajos debido a técnicas productivas y materiales menos costosos; o bien, pueden significar precios más altos debido a la sofisticación en la ejecutoria de los bienes y el incremento en inversión para nueva ingeniería y desarrollo tecnológico.

2.5. Comportamiento de la Economía.

El análisis en la oferta y demanda de bienes para exportación es otro instrumento de actualización.

Las economías desarrolladas se encuentran enormemente influenciadas por las fuerzas del mercado, por lo que los precios de los bienes pueden variar debido a una escasez o abundancia de los mismos, o bien, por un incremento o disminución en la demanda de los consumidores.

Estas variaciones en los precios, que pueden afectar a cualquier transacción, son características que se tienen que tomar en cuenta en la actualización de los precios afectados.

2.6. Incorporación diaria de nueva información, producto de transacciones comerciales supervisadas y comprobadas.

Este tipo de alimentación y actualización de datos se puede realizar en forma manual o por interconexión o enlace de programas computarizados.

Cualquiera que sea la forma o medios de ingresar los datos, lo importante es que después de incorporarlos sean sometidos a un control cualitativo para evitar errores de digitación, problemas de puntuación o programación, etc., que puedan desvirtuar la certeza de la información.

Por otra parte, auditorías periódicas por capítulos de la nomenclatura de clasificación, serán necesarias para evitar errores dejados de percibir en primera instancia, o bien errores producto del ingreso de nueva información o correcciones.

3. Resultado

El resultado de los pasos anteriores es la **creación y mantenimiento de una fuente de información confiable y oportuna**, que podrá ser utilizada como un respaldo para la toma de futuras decisiones no solo para las aduanas o Ministerios de hacienda o Finanzas, sino para **todas las instituciones públicas o privadas relacionadas con el comercio exterior**.

4. Procedimiento de Comparación de Precios.

4.1. Momentos de la Comparación de Precios.

- a) Al momento de recibir la orden de inspección o Servicio de Verificación de Preembarque.
- b) Al momento de recibir la solicitud específica de inspección del proveedor.
- c) Al momento de recibir el Reporte de Inspección.
- d) Al momento de recibir la documentación final de embarque (Factura Comercial y Conocimiento de Embarque).

4.1.1. Al momento de recibir la orden de inspección o Servicio de Verificación de Preembarque.

Cuando se recibe la orden de inspección se realiza una comparación de precios preliminar. Se denomina preliminar pues normalmente la información contenida en el documento no es suficiente para analizar los precios.

Ocurre también que en algunas ocasiones lo que aparece como producto y precio en la orden inicial no concuerda con lo realmente presentado para inspección, por lo que es necesario esperar por la solicitud específica de inspección o el reporte de inspección en su caso.

4.1.2 Al momento de recibir la solicitud específica de inspección.

Donde además de señalar el lugar y fecha en que la mercancía está disponible, se adjunta una factura proforma o documento similar.

La información obtenida en este momento puede ser más confiable para el proceso de comparación. Si así fuera el caso, se procederá a la comparación de precios, advirtiendo al analista de exportación:

1. Quien está a cargo de la emisión del Certificado.
2. Que cualquier cambio que aparezca después de la inspección, o al momento de recibir los documentos finales, requerirá una revisión adicional.

4.1.3. Al momento de recibir el reporte de inspección.

Existen productos en los que la confirmación de la naturaleza, características y especificaciones, es indispensable para realizar el proceso de comparación de precios, por lo que no es sino hasta que se recibe el reporte de inspección cuando se puede iniciar dicho proceso.

4.1.4. Al momento de recibir los documentos finales.

En este momento es cuando se cuenta con toda la información necesaria para concluir el proceso de comparación; no obstante, el hecho de haber iniciado la comparación en cualquiera de los momentos antes mencionados, nos permite utilizar éste como un medio de comprobación únicamente.

Cuando existen dudas razonables de subvaluación, la comparación de precios se traslada desde el proceso preliminar del punto 4.6.4.1.1. hasta la recepción de documentos finales.

4.2. Proceso de Comparación.

La información de precios declarada en cualquiera de los momentos arriba mencionados, es comparada en primera instancia con el rango de precios prevaleciente para el (los) producto (s) en cuestión.

Si está dentro del rango, se continúa con un proceso de análisis cualitativo general, para comprobar si las cantidades negociadas, el nivel comercial del importador, los términos de pago y otras condiciones que afectan el precio, lo colocan en una posición aceptable en el rango, tomando en cuenta márgenes de tolerancia aceptables en la rama comercial de que se trata.

Si el precio declarado estuviese fuera del rango, se inicia un proceso de análisis cualitativo detallado, utilizando todas las fuentes de información disponibles para investigar el precio anual de competencia de productos idénticos o similares, lo que comercialmente se denomina precio prevaleciente en el mercado de exportación.

En este análisis se toma también en cuenta el momento de la transacción a comparar, las cantidades, el nivel comercial del importador, los términos de la venta y cualquier otra condición que afecte al precio.

Para la realización de su labor, el analista de precios no solamente tiene en su haber la experiencia sobre la línea de productos que tiene asignada, sino que también tiene conocimiento sobre el mercado (sus usos, costumbres y prácticas comerciales); domina el idioma del país de exportación y posee las relaciones profesionales que le permiten obtener información sobre precios y productos con mayor facilidad.

4.2.1. Procedimiento.

Una vez determinado que el precio declarado no corresponde al precio usual de competencia (por estar fuera del rango), se inicia el **proceso investigativo**.

Primero se busca información en el banco de datos del país:

a) Mercaderías idénticas:

- del mismo proveedor.
- del mismo fabricante
- de otros proveedores

b) Mercancías similares.

- del mismo proveedor
- de otros proveedores

En la identificación de precios de mercancías idénticas o similares se evalúan las condiciones que rodean la venta en el precio registrado en el banco de datos, a fin de realizar los ajustes necesarios, que permiten que la información sea comparable y cierta.

Así, no podríamos comparar el precio otorgado en una transacción de cien mil unidades con otro de mercancías idénticas o similares de cien unidades.

Si existiese alguna duda en cuanto al precio objeto de investigación, se contactará al proveedor para averiguar el por qué de la diferencia de precio, en relación a otras operaciones de el mismo o de otros proveedores en el mercado.

En algunas ocasiones es el mismo proveedor el que aclara el concepto de la diferencia, estableciendo que se trata de descuentos especiales o bien precios de liquidación, por discontinuidad en la producción.

En cualquier caso, se toman en cuenta las regulaciones o reglas de valor de cada país cliente para determinar si son o no aceptables.

4.2.2. Ajustes.

Al precio usual de competencia determinado en base al proceso comparativo, se ajustan todos los costos y gastos efectuados hasta llevar la mercancía al país de importación, de acuerdo a la legislación nacional de valoración.

4.2.3. Reporte.

Una vez concluido el proceso de comparación y valoración se elabora un reporte en el que, además de reflejar los distintos bienes objeto de valoración por posición arancelaria, se describe el valor declarado versus el valor determinado, así como todas las incidencias relacionadas con el caso.

Esta información pasará posteriormente a formar parte del banco de datos.

En el caso de la República Argentina, la Administración Tributaria posee este Banco de Datos, alimentados de los documentos verificados por las Compañías que fueron seleccionadas para la Verificación de los productos en Origen , implementado por el Decreto 477/97.

		DIVISAS		TIPO DE CAMBIO	MONEDA NACIONAL
		COD.	IMPORTE		
A. BASE DE CALCULO	13 (a) Precio neto en la moneda de facturación (Precio efectivamente pago o por pagar en el momento a considerar para la determinación del valor Aduanero)				
	(b) Pagos Indirectos - ver ítem 9 (b)				
	14 Total "A"				
B. ADICIONES: IMPORTES NO INCLUIDOS EN "A"	15 Costo y gastos soportados por el importador:				
	(a) Comisiones, excepto las de compra				
	(b) Corretajes				
	(c) Envases y embalajes				
	16 Los valores debidamente repartidos de los bienes y servicios suministrados por el comprador gratuitamente o a precio reducido, y utilizados en la producción y venta para la exportación de mercaderías importadas.				
	(a) Materiales, componentes, partes y elementos similares incorporados a las mercaderías importadas				
	(b) Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados para la producción de las mercaderías importadas				
	(c) Materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas				
	(d) Trabajos de Ingeniería, de estudio, artísticos y de diseño, planos y croquis realizados fuera del MERCOSUR y necesarios para la producción de las mercaderías importadas.				
	17 Cánones y derechos de licencia ver apartado 10 (a).				
	18 Producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior que revierta al vendedor - ver apartado 10 (b).				
	19 Costos y gastos de entrega hasta (lugar de importación)				
	(a) Transporte (flete)				
(b) Carga, descarga y manipulación					
(c) Seguro					
20 Total "B"					
C. DEDUCCIONES: IMPORTES INCLUIDOS EN "A"	21 Gastos de transporte interno				
	22 Intereses de financiación (Decisión del Comité de Valoración en Aduana del 28/04/84)				
	23 Gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación siempre que se distingan del precio pagado o por pagar				
	24 Derechos y demás tributos a pagar como consecuencia de la importación, o de la venta de las mercaderías				
	25 Otros gastos				
	26 Total "C"				
27 VALOR DECLARADO ("A" + "B" - "C")					