



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



**CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

TRABAJO FINAL

***“¿ES LA DCPOI UN RÉGIMEN EFICAZ Y EFICIENTE PARA EVITAR
CONTROVERSIAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA?”***

DIRECTOR: DR. JUAN CARLOS VICCHI

**TUTOR: PROF. CP. ESP. EN TRIBUTACIÓN ALFREDO
JAVIER PARRONDO**

ALUMNA: CP. GRACIELA VIRGINIA LIQUIN

AGOSTO 2019

RESUMEN

Este Trabajo tiene por objetivo realizar propuestas normativas de diverso rango y de gestión para implementar un procedimiento recientemente incorporado por la Ley 27.430 a la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario; se trata de la *determinación conjunta de precios de operaciones internacionales* (DCPOI).

Para cumplir el propósito indicado se elaboró el presente Trabajo que se estructuró en diferentes secciones; en la primera se hace una descripción de la evolución normativa referida a los precios de transferencia en nuestro país. En la segunda sección se introduce el instituto de los Acuerdos Anticipados de Precios, conocidos como APAs haciendo alusión a sus ventajas, desventajas, diversos tipos, etc. En la tercera sección se realizó una reseña de distintas formas que la normativa extranjera adoptó para contrarrestar las controversias en materia de precios de transferencia. En la cuarta sección, se hizo un relevamiento y análisis de los medios preventivos de conflictos existentes en nuestra legislación en asuntos relativos a precios de transferencia. La quinta sección se dedica a la faz propiamente de implementación, para lo cual se efectuó una revisión y estudio de diversos cuerpos normativos extranjeros y de prácticas administrativas inherentes al régimen en trato. En la sexta sección se hizo un análisis de la figura de la DCPOI incorporada a la ley de Procedimiento Tributario por la Ley 27.430. Finalmente, en la séptima sección se realizan diversas propuestas para dar plena vigencia al instituto objeto de este Trabajo, reconociéndose que resulta necesario complementar con otras disposiciones legales las actualmente vigentes, así como emitir las normas reglamentarias que permitan formalizar las DCPOIs.

En atención a que se trata de un procedimiento particular, en el que se depositan muchas expectativas (disminución significativa de los litigios en materia de precios de transferencia, y de los costos de cumplimiento, seguridad jurídica en la aplicación de la norma acentuada en el caso de DCPOIs bilaterales, etc.) se estimó conducente proponer un Programa de monitoreo de la gestión del régimen. Se confeccionó el contenido de un Informe Anual de DCPOIs con información relativa a las DCPOIs celebradas en el transcurso de un año. Se elaboró una serie de indicadores a través de los cuales, anualmente, se podrá establecer la calidad de la interacción de la Administración Fiscal con los usuarios del procedimiento DCPOI. Por otra parte, otros indicadores refieren a la formación de los funcionarios que intervienen en la tramitación del procedimiento DCPOI. Se hizo hincapié en estos dos aspectos para establecer

la eficiencia y eficacia del procedimiento como medio preventivo de disputas en materia de precios de transferencia.

La metodología empleada en el Trabajo consistió en una compulsa de doctrina, bibliografía, normativa comparada, y de jurisprudencia sobre el tema abordado en este Trabajo.

PALABRAS CLAVE:

Tributación, legislación, impuesto a las ganancias, procedimiento fiscal, precios de transferencia, determinación conjunta de precios de operaciones internacionales, medición de gestión.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	6
1. Presentación del Trabajo	6
1.1. Evolución de la normativa argentina en materia de precios de transferencia.....	9
1.1.1. El desarrollo normativo anterior a la Ley 27.430.....	9
1.1.2. La Ley 27.430 y su impacto en precios de transferencia.....	12
1.1.2.1. Ley del impuesto a las ganancias.....	12
1.1.2.2. Ley de procedimiento tributario.....	16
2. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS	18
2. Caracterización de la figura	18
2.1. Definición.....	18
2.2. Ventajas de los APAs.....	21
2.3. Desventajas de los APAs	22
2.4. Tipos de APAs	23
2.4.1. Por cantidad de partes intervinientes.....	24
2.4.2. Por envergadura del contribuyente	24
2.4.3. Por sectores de actividad	26
2.4.4. Por tipo de riesgo fiscal	29
2.4.5. Por tipo de transacción.....	29
3. PREVENCIÓN DE DISPUTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	31
3. La experiencia en el plano extranjero.....	31
3.1. Safe harbour.....	31
3.2. Procedimiento de acuerdo mutuo.....	33
3.3. Arbitraje	34
3.4. Otras modalidades preventivas	38
4. PREVENCIÓN DE DISPUTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (CONT.)	43
4. La experiencia en el plano doméstico	43
4.1 La consulta vinculante.....	43
4.1.1. La Acción 5 del Proyecto BEPS.....	44
4.1.2. La revisión de Argentina en el marco de la Acción 5 del Proyecto BEPS.....	46
4.1.3. El impacto normativo de la Acción 5 del Proyecto BEPS en Argentina	50
4.2. El acuerdo conclusivo voluntario.....	52
4.3. El procedimiento de acuerdo mutuo.....	60
4.4. El ajuste correlativo o correspondiente	67
4.5. Las auditorías conjuntas	68
5. ASPECTOS A CONSIDERAR A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL	70
5.1. Etapas de un programa APA.....	70
5.1.1. Instancias previas.....	70
5.1.1.1. Condiciones para acceder a un APA.....	71
5.1.1.1.1. Por monto de transacción	72
5.1.1.1.2. Por modalidad de Acuerdo.....	72
5.1.1.1.3. Por comportamiento fiscal	74
5.1.1.1.4. Por características de la transacción.....	74
5.1.1.1.5. Por grado de dificultad en la aplicación de la metodología	75
5.1.2. Tramitación del Acuerdo.....	75
5.1.2.1. Presentación y contenido de la solicitud.....	75
5.1.2.2. Gestión del Acuerdo	77
5.1.2.3. Costos.....	78
5.1.3. Finalización del procedimiento.....	79

5.1.3.1. Hipótesis críticas	80
5.1.3.1.1. Definición	80
5.1.3.1.2. Guía para elaborar hipótesis críticas	81
5.1.3.1.3. Tipos de hipótesis críticas	82
5.1.3.1.4. Incumplimiento de las hipótesis críticas	83
5.1.3.2. Aplicación retroactiva	84
5.1.4. Seguimiento del Acuerdo	87
5.1.4.1. Cancelación	88
5.1.4.2. Revocación	91
5.1.4.3. Revisión	92
5.1.4.4. Renovación	93
5.2. Otros aspectos a considerar	94
5.2.1. Publicación de criterios y de otros antecedentes del Acuerdo	94
5.2.2. Utilización de información y documentación. Secreto fiscal	94
5.2.3. Intervención de la administración en forma directa	95
6. NORMATIVA ARGENTINA	97
6.1. El escenario previo a la Ley 27.430	97
6.2. La reforma introducida en la ley de procedimiento tributario por la Ley 27.430	97
6.3. Naturaleza jurídica	99
6.4. Transacciones alcanzadas por la norma	103
6.5. Presentación y efectos de la solicitud	104
6.6. Causales de finalización por acción del contribuyente	105
6.7. Causales de finalización por causas ajenas al contribuyente	110
6.8. DCPOIs bilaterales o multilaterales	111
6.9. Vigencia de la ley	112
7. IDEAS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA DCPOI EN ARGENTINA	113
7.1. Propuestas normativas	113
7.1.1. Aspectos legislativos	113
7.1.1.1. Roll-back	113
7.1.1.2. Revocación	114
7.1.1.3. Cancelación	114
7.1.1.4. Revisión	116
7.1.1.5. Renovación	117
7.1.1.6. Desistimiento	117
7.1.1.7. Utilización de información y documentación	118
7.1.1.8. Publicidad	119
7.1.2. Propuestas reglamentarias	119
7.1.2.1. Contenido de un proyecto de resolución general	119
7.1.2.1.1. Regulación específica para MiPyMES	120
7.2. Gestión de calidad del procedimiento DCPOI	124
8. REFLEXIONES FINALES	126
9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130
10. ANEXOS	132
10.1. Delegación de competencia a ser emitida por el Ministerio de Hacienda	132
10.2. Disposición a ser emitida por AFIP	133
10.3. Contenido de un proyecto de Resolución General a ser emitida por AFIP	133
10.4. Anexo I: Informe anual de DCPOIs	157
10.5. Anexo II: Evaluación de gestión del procedimiento DCPOI	160
10.5.1. Anexo II.1.: Panel de indicadores del procedimiento DCPOI	160
10.5.2. Anexo II.2.: Evaluación anual del procedimiento DCPOI	163

1. INTRODUCCIÓN

1. Presentación del Trabajo

El tema del Trabajo fue elegido en atención a la modificación que la Ley 27.430 introdujo en la ley de procedimiento tributario argentina al incorporar el régimen de *Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales* (en adelante, DCPOI). Este procedimiento guarda características muy similares a los denominados Acuerdos Anticipados de Precios (en adelante, APAs), herramienta que juega un rol muy importante en materia de precios de transferencia.

La DCPOI es un régimen novedoso en nuestro país, pero no así en distintos países extranjeros. En varios de ellos ha sido aplicado en numerosas oportunidades, mientras que en otros aún en presencia de un plexo normativo específico, la experiencia práctica no ha sido muy pródiga.

La implementación de este procedimiento en nuestro país es relevante, para todos los actores que aplican la normativa de precios de transferencia. Por diversos motivos que se desarrollarán a lo largo de este Trabajo, a criterio de la suscripta, se requiere de normas complementarias de distinto rango e incluso de medidas de carácter administrativo que permitan por un lado la implementación de la DCPOI y por el otro, su desarrollo eficaz (que cumpla con los objetivos para los cuales fue concebida) y eficiente (que el proceso que lleve a cumplir con los objetivos sea de calidad en atención a factores cualitativos y cuantitativos) para evitar litigios en la citada materia.

La DCPOI se emplaza en un entorno, como es el de los precios de transferencia que ya de por sí es complejo, tanto desde el punto de vista normativo como práctico; pues se está ante una disciplina que, por la propia naturaleza de los métodos aplicables para determinar si una transacción internacional adhiere al principio del operador independiente, no constituye una ciencia exacta.

Es así como varios asuntos vinculados a esta temática fueron debatidos en instancias judiciales llegando, alguno de ellos, incluso al más Alto Tribunal de nuestro país. Estos casos, en su gran mayoría involucran montos significativos, trayendo incertidumbre sobre si

constituyen o no reales acreencias fiscales por lo cual es de suma importancia, despejar ese estado de inseguridad fiscal, para ambas partes de la relación jurídico-tributaria, lo más tempranamente posible.

Debido a las razones apuntadas y otras que se expondrán a lo largo de este Trabajo deviene necesario que este procedimiento comience no solo a funcionar sino a hacerlo adecuadamente. Para ello, la suscripta se plantea sí las disposiciones normativas vigentes resultan suficientes para que el régimen cumpla su propósito. A la conclusión que se arriba es que son limitadas para que éste cobre plena operatividad.

El Trabajo se dividirá en varias secciones; en la primera sección, se hará una referencia al régimen de precios de transferencia y su evolución normativa desde su integración a la ley del impuesto a las ganancias.

La segunda sección se dedicará a caracterizar los APAs cuya naturaleza es similar a la figura de la DCPOI. Se identificarán las ventajas, desventajas que acarrea su puesta en vigencia; también se describirán los distintos tipos de APAs.

La tercera sección reflejará distintos mecanismos vigentes en jurisdicciones extranjeras que tienen por fin prevenir litigios en materia de precios de transferencia.

La cuarta sección se aplica a relevar y analizar los diversos regímenes o procedimientos existentes en el plano local para prevenir litigios en materia de precios de transferencia. En particular, se desarrollan aquellos que ya se encuentran vigentes, así como otros que son de reciente incorporación a la normativa nacional y que a criterio de la suscripta resultarían también aplicables a fin de evitar controversias en asuntos de precios de transferencia.

La quinta sección se destina a distinguir las distintas fases prácticas que integran el procedimiento APA -cuya naturaleza, como ya se expresara, es similar a la de la DCPOI-. El análisis de la normativa comparada proporcionó un amplio conocimiento de las distintas modalidades que puede adoptar el mecanismo y, a su vez, de las mejores prácticas en la materia.

La sexta sección abordará la presentación de la nueva norma procedimental argentina que dio origen a la elaboración de este Trabajo. Se analizarán las características de la DCPOI.

El estudio de la legislación comparada permitió advertir la necesidad de impulsar la formulación de propuestas normativas de diverso rango a fin de respetar el principio de reserva de ley. De allí que la séptima sección se dedique a cuestiones que deberían contemplarse en la legislación interna a fin de poner en plena vigencia el instituto de la DCPOI, entre otras, el roll-back, las causales de revocación, las vías recursivas específicas, el alcance de la utilización de la información provista en la tramitación del procedimiento, etc.

Desde la perspectiva reglamentaria se propondrá, incorporar -entre otras- las obligaciones de transparencia y publicidad; adicionalmente, se detallará una serie de elementos que, a consideración de la suscripta, debiera formar parte de la reglamentación que torne operativo el nuevo instrumento incorporado por la Ley 27.430; en ella se tendrá en cuenta la experiencia desarrollada en otros países que hace varios años implementaron mecanismos de prevención de controversias que en su substancia son similares a la DCPOI.

Dicha propuesta reputa necesario elaborar normas reglamentarias a fin de tramitar las DCPOIs unilaterales, bilaterales y multilaterales. La propuesta consta de distintas etapas y entre otros aspectos, un régimen especial para las micro, pequeñas y medianas empresas (en adelante, MiPyMES).

Aparte de contener los elementos para la implementación de la herramienta, el proyecto de reglamentación refiere al tipo de información que la Administración Federal de Ingresos Públicos¹ (AFIP) periódicamente, debería brindar a la Secretaria de Hacienda sobre la aplicación de la figura, así como a las delegaciones funcionales para el ejercicio de las facultades de Autoridad Competente (en adelante, AC) por parte de la Administración Federal.

La implementación de la DCPOI plantea gestionar eficaz y eficientemente las DCPOIs, ya que una gestión oportuna resulta consistente con los compromisos asumidos por nuestro país en los convenios para evitar la doble imposición y asegura al mismo tiempo la asignación de

¹ Indistintamente: Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP, Administración Federal, Administración Fiscal, Administración Tributaria, Organismo Fiscal, Fisco Nacional.

la correspondiente materia imponible para nuestro país y países contraparte en dichos convenios, previniendo la evasión fiscal, promoviendo la consistencia y razonabilidad en los resultados, y proveyendo acceso a los contribuyentes a la asistencia de la AC respetando principios de efectividad, y eficiente administración fiscal. Por ello, se diseñó una herramienta de evaluación de la gestión del procedimiento de DCPOI, la que consta de información que se colecta de las DCPOIs celebradas en el período de un año; además se identificó una serie de indicadores para medir la evolución de los resultados del procedimiento DCPOI que se focaliza en dos aspectos: la interacción de la AFIP con los usuarios del procedimiento DCPOI y en la formación de los funcionarios que intervienen en la tramitación del procedimiento DCPOI. El seguimiento de estos indicadores permitirá conocer sobre la eficacia y eficiencia del régimen.

Por último, se realizarán algunas reflexiones personales sobre la reciente norma y los desafíos que su implementación acarrea, todo ello a fin de verificar la hipótesis planteada en el Trabajo: “*¿Es la DCPOI un régimen eficaz y eficiente para evitar controversias en materia de precios de transferencia?*”. Del relevamiento del estado de situación normativo actual surge que éste no habilita a que el procedimiento pueda cumplir su objetivo primordial, que cabe recordar, es de carácter preventivo de la litigiosidad, amén de evitar o disminuir el riesgo de doble imposición, traer certeza a los negocios internacionales, etc. por lo cual se concluye que, por el momento, no se está en condiciones de responder el interrogante planteado en este Trabajo.

1.1. Evolución de la normativa argentina en materia de precios de transferencia

1.1.1. El desarrollo normativo anterior a la Ley 27.430

La Ley 25.063² introdujo reformas sustantivas en la ley del impuesto a las ganancias, entre otras, las disposiciones relativas a precios de transferencia en las transacciones entre empresas vinculadas.

A partir de la entrada en vigencia de la citada ley (ejercicios fiscales que cerraban el 31/12/1998 inclusive) se establece que las empresas locales de capital extranjero que realicen

² Ley 25.063 (BO 30/12/1998). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

operaciones con las sociedades 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 grupo de personas, o la propia empresa local, estaban obligadas a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando los precios y montos de contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Posteriormente, a partir de la sanción de la Ley 25.239³ se introdujeron modificaciones a la legislación sobre precios de transferencia con aplicación a los ejercicios que se iniciaran a partir del 31 de diciembre de 1999. Entre otros, se precisa, el concepto de vinculación, la que se manifestará entre una empresa domiciliada en el país y otra en el exterior cuando las partes estén sujetas 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 orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos estables u otro tipo de entidades (vinculación jurídica, económica o funcional). Otras transacciones también deben sujetarse a las normas de precios de transferencia; se trata de las realizadas con entidades o personas constituidas, radicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal, por no considerárselas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

En noviembre de 2000 se publica el Decreto N° 1037/2000⁴ que define aspectos tales como; la descripción de los métodos, los criterios de comparabilidad, la nómina de países de baja o nula imposición fiscal, etc. Para establecer los precios de dichas transacciones son utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

La obligación de acreditar la documentación de las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero y con sujetos del exterior independientes que se encuentran situados o localizados o residiendo en jurisdicciones de baja o nula tributación o

³ Ley 25.239 (BO 31/12/1999). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁴ Decreto 1037/00 (BO 14/11/2000). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

jurisdicciones no cooperantes se instrumentó a través de la Resolución General (AFIP) 1122/2001⁵.

La Ley 25.784⁶ modificó el artículo 8 de la ley del impuesto a las ganancias; introdujo disposiciones respecto de determinados bienes que cuentan con un "*precio internacional*", aclarando que éste debe ser de público y notorio conocimiento al surgir de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares (por ejemplo en el caso de cereales, petróleo y otros commodities similares) y que corresponde utilizarlos a efectos de determinar la ganancia de fuente argentina para las transacciones que tengan por objeto tales bienes; admitiéndose que el contribuyente produzca prueba en contrario.

Por otra parte, ese mismo artículo receptó disposiciones que le permitirían a la AFIP acceder a información sobre potenciales comparables, al estipularse que, cuando se efectúen operaciones de importación y exportación de bienes que no posean un precio internacional y que fueran celebradas exclusivamente entre partes independientes, se debe proporcionar información sobre dichas transacciones a la Administración Fiscal, siempre y cuando el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por el contribuyente superare la suma que con carácter general fijase el Poder Ejecutivo Nacional⁷. La Resolución General (AFIP) 1918/2005 determinó la información que los contribuyentes debían proporcionar a la Administración Fiscal a fin de probar que, tales transacciones entre sujetos independientes fueron pactadas a valores de mercado.

Por último, la Ley 25.784 incorpora un nuevo método para ser utilizado en el análisis de las operaciones de exportación de commodities a sujetos vinculados, cuando las mismas se realicen a través de un intermediario internacional, el cual no fuera el destinatario efectivo de tales bienes y siempre que no cumplieren determinados requisitos de *sustancia*.

⁵ Resolución General (AFIP) 1122/2001 (BO 31/10/2001). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁶ Ley 25.784 (BO 22/10/2003). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁷ Decreto 916/2004 (BO 23/7/2004) art. 1° inciso a) últ. párr. En la actualidad, el deber de informar se estableció por aquellas operaciones por un monto anual superior a \$ 10.000.000, conf. la modificación introducida al art. 10 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias por el Decreto 1170/2018 (BO 27/12/2018). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

A posteriori, conforme los términos del Decreto N° 589/2013⁸ se deja sin efecto la nómina de países de baja o nula tributación y se faculta a la Administración Federal a elaborar un listado de países, estados o territorios que hayan suscripto acuerdos o convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDIs) con el nuestro y que cumplimenten el efectivo intercambio de información o que hayan iniciado las negociaciones necesarias a fin de suscribir un acuerdo o CDI con nuestro país. Los países, Estados o territorios que integren dicho Listado revisten la condición de *cooperadores a los fines de la transparencia fiscal*. Consecuentemente, aquéllos que no se encuentren en dicha nómina son considerados *jurisdicciones no cooperantes*.

La Resolución General (AFIP) 3576/13⁹ reglamentó las disposiciones del Decreto citado en el párrafo precedente. En dicha Resolución General se estipula que AFIP difundirá en su página web, a partir del 1/1/2014, el Listado de países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios especiales considerados cooperadores a los fines de la transparencia fiscal.

1.1.2. La Ley 27.430 y su impacto en precios de transferencia

La Ley 27.430 introdujo importantes modificaciones al plexo normativo de la ley del impuesto a las ganancias y de la ley de procedimiento tributario, relacionadas con los precios de transferencia y que se expondrán a continuación.

1.1.2.1. Ley del impuesto a las ganancias

Una novedad que introdujo la Ley 27.430, es el tratamiento de las operaciones de *importación o exportación de mercaderías, en las que intervenga un intermediario internacional*. En este caso, si dicho intermediario no es exportador en origen para las importaciones argentinas, o no es el importador en destino para las exportaciones argentinas, y se halla vinculado con el sujeto local, o si bien no se encuentra vinculado con el sujeto local pero si lo están el exportador en origen o el importador en destino con el sujeto local corresponde que el sujeto local pruebe la sustancia del intermediario y realice un análisis funcional a fin de demostrar

⁸ Decreto 589/2013 (BO 30/5/2013). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

⁹ Resolución General (AFIP) 3576/2013 (BO 31/12/2013). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

que, la remuneración del intermediario internacional guarda relación con, los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados en la operación¹⁰.

Por otra parte, en el caso de una *exportación de mercaderías en la que intervenga un intermediario internacional* vinculado con el sujeto local, o bien que aquél no se halle vinculado con el sujeto local pero sí lo esté el importador en destino, o el intermediario internacional se encuentre ubicado, constituido, radicado o domiciliado en una jurisdicción no cooperante o en jurisdicción de baja o nula tributación corresponderá que, el sujeto local pruebe la sustancia del intermediario y realice un análisis funcional a fin de demostrar que, la remuneración del intermediario del exterior guarda relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados en la operación¹¹. Además, respecto de estas operaciones, el legislador previó el cumplimiento de ciertos requisitos, que, de no satisfacerse, impactan en la liquidación de la renta de fuente argentina; es así como se obliga a efectuar el registro de contratos celebrados ante AFIP conforme lo dispongan las normas reglamentarias¹².

Ese registro deberá contener las características relevantes de dichos contratos, además de informar las diferencias de comparabilidad respecto de la cotización de mercado relevante para la fecha de entrega de los bienes o los elementos considerados para la formación de las primas o los descuentos pactados por sobre la cotización.

El reglamento de la ley del impuesto a las ganancias dispone que se declare respecto de las operaciones de exportación indicadas y sin importar la modalidad bajo la cual se lleven a cabo, los siguientes datos¹³:

1. *Fecha de celebración del contrato o cierre de venta.*
2. *Datos identificatorios del exportador: nombre y apellido o razón social, domicilio y clave de identificación tributaria, entre otros.*

¹⁰ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997 (BO 6/8/1997) y modificaciones, art. 15, párr. 6°. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

¹¹ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 7°.

¹² Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 7°.

¹³ Decreto 1344/1998, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, y modificaciones, (BO 25/11/1998), vigésimo tercero art. s/n incorporado a cont. del art. 21, párr. 1°. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

3. *Datos identificatorios del comprador del exterior: nombre y apellido o razón social, tipo societario, domicilio y país de residencia, código de identificación tributaria en el país de radicación, en su caso, etcétera.*
4. *Existencia de vinculación, en los términos del primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 15 de la ley, entre comprador, vendedor, intermediario, destinatario final; o si se encuentran ubicados, radicados, o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.*
5. *Tipo de carga (a granel, embolsado, etcétera).*
6. *Tipo de mercadería -producto, partida arancelaria-, calidad, volumen de venta y medio de transporte.*
7. *Precio y condición de venta acordados en el contrato (forma de pago, financiación y garantías, etcétera), composición y metodología empleada para su fijación.*
8. *Precios y condición de venta tomado como referencia de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, o índices o informes de publicaciones especializadas.*
9. *Ajustes sobre el precio de cotización del mercado o dato de referencia adoptado, puntualizando conceptos y montos considerados para la formación de primas o descuentos pactados por sobre la cotización o precio de mercado transparente.*
10. *Precio oficial, en caso de contar con éste.*
11. *Período pactado para el embarque de la mercadería.*
12. *País o región de destino de la mercadería.*

La Administración Fiscal dispondrá la forma y plazo en el que deba ser oficializada de manera electrónica la registración del contrato. Se establece un plazo especial para brindar

información respecto de los apartados 8 a 12 mencionados. Dicho plazo vencerá el séptimo día posterior al de la registración del contrato¹⁴.

La información proporcionada por el contribuyente en cumplimiento de los apartados citados deberá contar con la documentación que la respalde, la cual debe ser conservada y mantenida a disposición de la Administración Federal¹⁵.

Ahora bien, sí el registro no se efectúa, o el registro es defectuoso se deberá adoptar el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería; sin perjuicio de ello pueden efectuarse los ajustes a la comparabilidad, que correspondieren¹⁶. Se producirá idéntica consecuencia, si el contrato carece de validez atento a que sus datos, no guardan consistencia con la operatoria o no poseen el respaldo documental correspondiente¹⁷.

En otro orden de ideas, por primera vez se realiza una definición en el impuesto a las ganancias del establecimiento permanente. Es dable destacar que ya se encontraba una definición en los CDIs suscriptos por nuestro país.

Se extiende el universo de transacciones que quedan sujetas al régimen de precios de transferencia, aun cuando no se manifieste entre los sujetos involucrados un cierto grado de vinculación. Se trata de las transacciones llevadas a cabo con las jurisdicciones de baja o nula tributación. Las transacciones con sujetos situados en jurisdicciones no cooperantes continúan alcanzadas por el testeado de precios de transferencia, si bien se innova en la definición de jurisdicciones no cooperantes.

Finalmente, se modifican las normas sobre capitalización delgada, adoptándose el estándar emergente de la Acción 4 del Proyecto sobre *Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (en adelante, Proyecto BEPS)¹⁸¹⁹. Esta reforma alcanza a deudas que se encuentran

¹⁴ Decreto 1344/1998, cit., vigésimo tercero art. s/n incorporado a cont. del art. 21, párr. 2°.

¹⁵ Decreto 1344/1998, cit., vigésimo tercero art. s/n incorporado a cont. del art. 21, párr. 3°.

¹⁶ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 7°.

¹⁷ Decreto 1344/1998, cit., vigésimo octavo art. s/n incorporado a cont. del art. 21, párr. 3°.

¹⁸ OECD (2015), *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241176-en>.

¹⁹ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf. Una iniciativa que comenzó en el 2013, impulsada por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo

sujetas a la evaluación de precios de transferencia. La deducción en concepto de intereses por deudas financieras, con partes vinculadas -no solo del exterior sino también locales- se limita, para ciertas actividades, al 30% de la ganancia neta sujeta a impuesto antes de intereses, pérdidas por diferencias de cambio, actualizaciones si no se aplica el ajuste por inflación impositivo, y amortizaciones o a un monto que determine el Poder Ejecutivo, el que fuere mayor.

El excedente de intereses no deducido en un período fiscal puede ser deducido en los cinco períodos fiscales siguientes. Además, al límite de deducción se podrá el adicionar el excedente que se haya acumulado en los tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores, por haber resultado inferior -en cualquiera de dichos períodos- el monto de los intereses efectivamente deducibles respecto del límite aplicable.

1.1.2.2. Ley de procedimiento tributario

Se incorporan a la ley de rito normas que reglan el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (en adelante, PAM) previsto en los CDIs suscriptos por la República Argentina y el nuevo régimen de DCPOI; ambos institutos se tratarán, en profundidad, en secciones siguientes de este Trabajo.

Se modifica el régimen sancionatorio respecto de incumplimientos en materia de precios de transferencia, en particular se introducen sanciones por incumplir la obligación de notificar y presentar el Informe País por País establecido por la ley del impuesto a las ganancias y normas reglamentarias.

Económicos, OECD por sus siglas en inglés), el G20 (Grupo de los 20 países industrializados y emergentes) la que a través de un Plan de Acción global coordinado se propone brindar herramientas para alinear adecuadamente la potestad tributaria de los países con la actividad económica real. Comprende 15 Acciones: Acción 1: abordar los retos de la economía digital para la imposición, Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, Acción 3: refuerzo de la normativa sobre sociedades extranjeras controladas (CFC), Acción 4: limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en intereses y otros pagos financieros, Acción 5: combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenios, Acción 7: impedir la elusión artificiosa de la condición de establecimiento permanente (EP), Acciones 8-9-10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, Acción 11: evaluación y seguimiento de BEPS, Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral.

En el caso de las multas por incumplimientos ligados a obligaciones en materia de precios de transferencia, así como respecto de otro tipo de inconductas reprochables previstas en la ley de procedimiento tributario se establece que el importe se actualizará de forma automática; se crea la unidad de valor tributario (UVT).

2. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS

2. Caracterización de la figura

En apartados siguientes se describirá la figura, así como sus principales aspectos positivos y negativos delineándose, asimismo, las características propias de las diversas modalidades que puede adoptar.

2.1. Definición

Se verá a continuación que tanto Organismos Internacionales como los analistas en materia de precios de transferencia del ámbito nacional como extranjero recomiendan la implementación de mecanismos cuya esencia es similar a la de la DCPOI a fin de prevenir conflictos en dicha disciplina; la propia naturaleza de los métodos aplicables para determinar si una transacción adhiere al principio del operador independiente lleva a enfrentar una determinación que, de por sí no constituye una ciencia exacta²⁰.

En este contexto, la metodología de precios de transferencia trata de probar que, no ha habido una manipulación artificial de precios entre sujetos vinculados, llevada a cabo por un grupo multinacional a través de la cual se sustrae de una determinada jurisdicción base de imposición que le corresponde. El concepto también puede extenderse al manejo que pudiere hacer una administración en perjuicio de otra u otras provocando, en este caso, que el grupo multinacional enfrente una doble o múltiple imposición económica²¹.

Las valoraciones efectuadas a través de los precios de transferencia no son -como ya se expresara- una ciencia exacta, sino que se está en presencia de una aproximación a los precios o márgenes de utilidad y condiciones que hubieren pactado empresas independientes. No escapa al conocimiento de los actores que aplican la metodología que, el análisis no está exento de subjetividad; ello llevó a que estas valoraciones sean calificadas como un verdadero *arte* y se sostenga que su resultado constituye una estimación del valor de mercado al que se

²⁰ TFN, sala A, 13/4/2012, “Boehringer Ingelheim SA s/apelación”, cita online: AR/JUR/34257/2012, consid. II. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

²¹ La doble imposición económica se manifiesta al quedar alcanzado una misma renta o patrimonio por impuestos similares, pero en sujetos pasivos distintos.

intenta aproximarse²². Es decir, no hay una respuesta exacta, única y correcta para un caso concreto.

La dificultad de la metodología de precios de transferencia fue señalada por el Tribunal Fiscal de la Nación²³ que, al momento de tener que decidir sobre esta materia -febrero del 2010- indicó que consistía en una temática novedosa, difícil de aplicar tanto para los contribuyentes como para el Fisco Nacional en virtud de la profusa y cambiante legislación, así como abordada por escasa doctrina y objeto de pocas causas jurisdiccionales a nivel local.

El citado Tribunal concluye que, estas mismas situaciones se verificaban en el año 2000 respecto del cual se efectuaba el ajuste de precios de transferencia; remarcando la inexistencia en nuestro contexto normativo de los denominados APAs, a los cuales atribuía el objetivo de evitar discusiones en la materia.

La introducción de los APAs en nuestra legislación -a fin de acordar la metodología, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas referidas a hechos futuros en materia de precios de transferencia- era requerida por entidades profesionales a fin de evitar litigios en materia de precios de transferencia y disminuir los costos que éstos podían acarrear²⁴. Es de destacar el esfuerzo probatorio que habitualmente requiere un caso de precios de transferencia que se ventila en nuestros Tribunales (testimoniales, periciales técnicas, informes, etc.) es decir, una activa participación de ambas partes de la contienda en la producción de prueba²⁵.

Yendo un paso más allá, el reclamo respecto de la introducción de la figura en el ordenamiento nacional refería a brindar un tratamiento tributario armónico a ciertas operaciones, vgr. la importación de mercaderías. Ello atento a que se podría generar un ajuste

²² TFN, sala B, 15/7/2010, “Nobleza Picardo S.A.C.I. y F.”, consid. VI, cita online: AR/JUR/49775/2010. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

²³ TFN, sala D, 26/2/2010, “Aventis Pharma” Cita online: AR/JUR/10115/2010. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

²⁴ 14° Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Conclusiones Tema I: "Armonización de las bases imponibles impositivas y aduaneras", Tema 1: Armonización de las bases imponibles impositivas y aduaneras, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2 al 4 de octubre de 2013, Conclusiones 9. [en línea] <https://archivo.consejo.org.ar/congresos/14tributario.html>

²⁵ CNFed. Contenciosoadministrativo, sala II, 29/8/2017, “ADM Argentina SA. c/. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, consid. XII, cita online: AR/JUR/64183/2017. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

de valor de la mercadería importada por parte de las autoridades aduaneras o un ajuste en concepto de precios de transferencia por parte de la autoridad impositiva²⁶. Además de señalarse la imposibilidad de computarse -por no preverlo las normas argentinas- notas de crédito o débito que den cuenta de dichos ajustes²⁷.

Situaciones precisas tal como, la elección del método más apropiado²⁸ para evaluar transacciones internacionales bajo la metodología de precios de transferencia fue observada por parte de la autoridad fiscal²⁹, lo que lleva a concluir que disidencias al respecto podrían haberse evitado de haberse contado con normas preventivas de controversias, de naturaleza similar a la que es objeto de este Trabajo.

Como se señalara, a través de estos mecanismos se acuerda en forma anticipada la metodología de determinación del valor de determinadas transacciones, que en este contexto se denominan las *transacciones a ser cubiertas* por el convenio a que arriben las partes³⁰. A través de diferentes etapas consecutivas, la administración y el contribuyente llegarán a formalizar una posición final a través de la suscripción de un Acuerdo, que recibe denominaciones diferentes en distintas jurisdicciones *Advance Pricing Arrangements* o *Advance Pricing Agreements*, o también *Acuerdos anticipados para empresas con actividades internacionales*³¹ o *Consulta de valoración previa*³² o *Acuerdos previos de valoración*, aunque se trate de instrumentos de similar naturaleza.

Vale acotar que, no siempre estos Acuerdos tienen efectos vinculantes; ellos pueden ser de naturaleza informal³³.

²⁶ 14° Congreso Tributario, ..., cit., Considerandos 16).

²⁷ 14° Congreso Tributario, ..., cit., Considerandos 17).

²⁸ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 3° y Resolución General (AFIP) 1122/2001, cit., art. 11.

²⁹ Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP rinde cuentas [en línea]

<http://www.afip.gob.ar/institucional/documentos/afipRindeCuentas2016.pdf>

³⁰ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), New York, 2017. Disponible en: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>. Part B Design Principles and Policy Considerations, B.1. Introduction to Transfer Pricing, B.1.7. Transfer Pricing in Domestic Law, Advance Pricing Agreements B.1.7.11.

³¹ Italia; Decreto Legislativo n. 147 (Gazzetta Ufficiale n. 220, 22/9/2015), Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, art. 1° [en línea]

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/09/22/15G00163/sg>

³² Ecuador; Ley de Régimen Tributario Interno, arts. innumerados luego del art. 15 [en línea]

<http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

³³ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., B.1.7.11.

2.2. Ventajas de los APAs

A continuación, se indicarán algunos beneficios de estos Acuerdos:

- a) la metodología de precios de transferencia que se convenga se aplica a las transacciones cubiertas por el Acuerdo por el término fijado en el mismo, ofreciendo así certidumbre al peticionante³⁴;
- b) el quantum de la obligación fiscal de las transacciones internacionales se puede prever³⁵, lo que resulta sumamente favorable para incentivar la inversión extranjera³⁶;
- c) la cooperación entre el peticionante y la administración es un presupuesto para la tramitación del APA ya que, allana la evaluación de temas complejos, hechos e información. Dicha conducta se contrapone a la que rige en procedimientos contenciosos³⁷;
- d) la participación recurrente de los mismos funcionarios en APAs bilaterales, permite que éstos creen vínculos profesionales y personales con sus contrapartes extranjeras, lo que redundará en una tramitación más fluida y desenvuelta de tales mecanismos³⁸;
- e) los costos y tiempos de los litigios administrativos y judiciales se soslayan al promoverse un APA³⁹;
- f) el peticionante del Acuerdo provee información sobre sus actividades y transacciones de manera más amplia, todo lo cual facilita el seguimiento del Acuerdo en una etapa posterior⁴⁰;

³⁴ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 4.153 <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

³⁵ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., B.1.7 .11.

³⁶ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.153.

³⁷ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.154.

³⁸ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.154.

³⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.155.

⁴⁰ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.155.

g) la forma más tangible de evitar o disminuir el riesgo de doble imposición se presenta al resolverse un APA bilateral o multilateral⁴¹;

h) los funcionarios que negocian este tipo de mecanismo adquieren una *expertise*, ya sea por sector de actividad o clase de transacciones, lo que les permite desenvolverse con gran eficiencia técnica en esa etapa o al momento de controlar el Acuerdo. Lo mismo se manifiesta respecto de negociaciones futuras de la misma naturaleza en las que tuvieren que participar⁴².

2.3. Desventajas de los APAs

Estos Acuerdos exhiben aspectos negativos, a saber:

a) el APA unilateral no otorga plena certeza sobre la forma de mitigar o disminuir la doble imposición ya que en su resolución no se cuenta con la opinión de la AC del país extranjero que se encuentra involucrado en la transacción analizada⁴³;

b) el peticionante de un APA unilateral se puede ver compelido a aceptar un resultado que no sea *arm's length*, a fin de evitar que, la tramitación se extienda en el tiempo, se lo someta a fiscalizaciones prolongadas, o se le impongan sanciones onerosas. Dicha postura, eventualmente, podría impactar negativamente en el reconocimiento de un ajuste correlativo⁴⁴ por parte de la AC de la jurisdicción extranjera involucrada en la transacción a ser cubierta por el Acuerdo, toda vez que no se arribó a un resultado que represente al principio del operador independiente⁴⁵;

c) la formulación de las hipótesis críticas requiere de cierta flexibilidad, caso contrario pudiere no condecirse con condiciones de mercado⁴⁶;

⁴¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., B.1.7 .11.

⁴² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.157.

⁴³ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.158.

⁴⁴ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., Glossary: ajuste correlativo o correspondiente: *ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, practicado por la administración tributaria de esa jurisdicción tras el ajuste primario realizado por la administración tributaria de la primera jurisdicción, con el fin de distribuir coherentemente los beneficios entre los dos países.*

⁴⁵ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.158 y 4.159.

⁴⁶ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.160.

- d) la administración debe realizar una reasignación de tareas para que un cierto número de funcionarios se dedique únicamente a tramitar APAs. Esta reubicación de recursos humanos repercute en las tareas en las que estos funcionarios trabajaban hasta ese momento, particularmente cuando la jurisdicción se encuentre en fase de implementación del mecanismo⁴⁷;
- e) los términos para concluir estos Acuerdos deben ser breves, ya que su tramitación no debe interferir en el desenvolvimiento ordinario de los negocios del peticionante⁴⁸;
- f) la conformidad de las ACs intervinientes bajo la modalidad bilateral o multilateral es necesaria a fin de evitar o mitigar la doble o múltiple imposición ya sea, al momento de concluir como al de renovar un Acuerdo⁴⁹;
- g) la negociación de un APA puede verse incidida por conclusiones a las que se hubiere arribado en un APA con compañías que forman parte del mismo Grupo multinacional o en otro APA; cabe la posibilidad de que se prescinda de un análisis adecuado de las condiciones de mercado imperantes en la jurisdicción en la que se perfeccionará la transacción a ser cubierta por el Acuerdo bajo negociación⁵⁰.

Vale señalar que, la autoridad sudafricana si bien reconoce que los APAs presentan ventajas, también asume que conllevan significativas desventajas. Se recomienda encontrar el equilibrio entre proveer certeza a los contribuyentes y asegurar una gestión y recaudación fiscal efectiva a la administración. Las administraciones fiscales de países en vías de desarrollo que se encuentren en los primeros años de experiencia en la aplicación de normas de precios de transferencia deberían ser cautas de ofrecer APAs sin haber adquirido un conocimiento acabado de la operación de ciertas industrias, tipo de transacciones o tener suficiente capacidad fiscalizadora⁵¹.

2.4. Tipos de APAs

⁴⁷ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.161.

⁴⁸ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.161.

⁴⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.161.

⁵⁰ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.162.

⁵¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.5.10.2.

Se puede clasificar a los APAs conforme distintos parámetros:

2.4.1. Por cantidad de partes intervinientes

Los APAs pueden adoptar diversas modalidades:

- a) unilaterales: si lo celebra una sola administración tributaria y un contribuyente;
- b) bilaterales: en este caso el Acuerdo implica a dos administraciones tributarias;
- c) multilaterales: en este caso el Acuerdo implica a más de dos administraciones tributarias.

Una de las afirmaciones que, frecuentemente, se realiza es que los APAs bilaterales brindan seguridad jurídica mientras esta certeza no es una característica propia de los APAs unilaterales; tal aseveración se ve confirmada por lo menos -hasta el momento de escribir este Trabajo-; ningún APA bilateral fue cuestionado por la opinión pública ni por las autoridades fiscales a raíz de investigaciones ligadas a *ayuda estatal*⁵².

Adicionalmente, este tipo de instrumento bilateral goza de preferencia dado que para llegar a suscribirlo se debe realizar una evaluación de las dos compañías que perfeccionan la o las transacciones a ser cubiertas (enfoque bilateral, particularmente en la aplicación del método de división de utilidades). La Comisión Europea sostiene esta posición⁵³.

2.4.2. Por envergadura del contribuyente

⁵² “apoyo que presta una autoridad pública (nacional, regional o local) a determinadas empresas o producciones por medio de recursos públicos. Las empresas beneficiarias de este tipo de ayudas resultan favorecidas con respecto a sus competidores.

Quedan prohibidas las ayudas otorgadas de manera selectiva por los países de la Unión Europea (UE) o a través de fondos estatales en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre países de la UE o falseen la competencia en virtud del artículo 107 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)” [en línea]

https://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/state_aid.html?locale=es

⁵³ DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings, Preliminary findings of the ruling investigation with respect to transfer pricing rulings, Different Member States' practices (20) [en línea] http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf

En atención a que puede resultar complejo para una *pequeña o mediana empresa* aplicar el principio de plena competencia. Francia elaboró una guía específica para este tipo de contribuyentes a fin de interiorizarlos sobre esta temática (elementos indispensables para determinar y justificar una política de precios de transferencia, así como numerosos ejemplos prácticos)⁵⁴. En esa línea los sujetos indicados pueden acceder a un Programa APA bajo el entorno de un procedimiento simplificado que flexibiliza la cantidad de documentación a cumplimentar en la presentación y tramitación del Acuerdo y el contenido del informe anual exigido para su seguimiento. Además, la AC brinda ayuda en la elaboración del análisis funcional y en la elección del método de precios a utilizar, así como de solicitarlo la compañía, realiza el análisis de comparabilidad en las bases de datos que usualmente se utilizan para ese fin.

La pequeña o mediana empresa deberá cumplir en forma concurrente con determinados umbrales referidos a: personal empleado; volumen anual de negocios; monto total de activos; y no posesión de su capital o titularidad de derecho a voto, más allá de un determinado porcentaje, por una o varias empresas que no reconozcan los topes precitados; los límites indicados se refieren al ejercicio precedente a aquél en el que se efectúa la solicitud de apertura del procedimiento⁵⁵.

En otras jurisdicciones, en esa misma línea, a los *pequeños contribuyentes* se les demanda menor cantidad de información que la requerida a contribuyentes que peticionan un APA tradicional a fin de evitarles enfrentar factores disuasivos tales como: aranceles a percibir por parte del Estado; honorarios de asesores encargados de la gestión del APA; tiempos que involucra la tramitación; etc. El Acuerdo solo puede ser unilateral; las transacciones a ser cubiertas deben representar un bajo riesgo fiscal; los aranceles de tramitación son bajos; la realización del análisis funcional es obligatoria; la posibilidad de pedir un roll-back está

⁵⁴ République Française; Direction Générale des Finances Publiques, Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME qui réalisent des opérations transfrontalières avec des entreprises qui leur sont liées, Novembre 2006 [en línea]

[www.impots.gouv.fr, rubrique "Documentation" > "Documentation fiscale" > "Les guides et notices" > "Les prix de transfert à l'usage des PME"](http://www.impots.gouv.fr/rubrique%20Documentation%20Documentations%20fiscales%20Les%20guides%20et%20notices%20Les%20prix%20de%20transfert%20a%20l%20usage%20des%20PME)

⁵⁵ République Française; SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprise, BOI-SJ-RES-20-30-20140218 [en línea]

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1049-PGP.html?ftsq=Proc%C3%A9dure+simplifi%C3%A9e+pour+les+petites+et+moyennes&identifiant=BOI-SJ-RES-20-30-20140218>

vedada; las visitas in-situ, habituales en un APA tradicional, no se efectúan; el seguimiento del Acuerdo se realiza a través de informes anuales⁵⁶.

En contraste, en otras jurisdicciones pueden existir Programas APA direccionados a los *grandes contribuyentes*, en particular cuando no se implementaron Programas APA en sus diversas modalidades. En este caso, para este tipo de contribuyentes se habilita -en una primera etapa- solo bajo la forma unilateral⁵⁷.

2.4.3. Por sectores de actividad

La normativa dominicana prevé que la administración puede implementar un régimen de protección determinando y fijando un precio o margen mínimo de utilidad para *sectores o actividades económicas específicas*. Si el contribuyente exterioriza en su declaración jurada dicho precio o margen, se asume que el mismo fue acordado como entre partes independientes en operaciones comparables y bajo iguales o similares circunstancias⁵⁸.

A partir del año 2012 en la República Dominicana se posibilita la suscripción de APAs sectoriales en servicios *todo incluido*.

Cabe destacar, que, para el caso del sector hotelero de todo incluido, cuyo negocio tiene particulares vinculaciones con el exterior, la administración tributaria tiene la facultad de definir APAs sobre los precios o tarifas que serán reconocidos a partir de parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y otras variables de impacto en el negocio hotelero aludido. El sector está representado para la firma del APA por la Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes (ASONAHORES).

⁵⁶ Canada; Canada Revenue Agency, 94-4R (Special Release) Advance Pricing Arrangements for Small Businesses, 18/3/2005, 3 [en línea] <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pub/tp/ic94-4rsr/ic94-4rsr-e.pdf>

⁵⁷ Russian Federation; Transfer Pricing Country Profile, updated October 2017, Tax Code of the Russian Federation, Chapter 14.6, Section V.1, Part One [en línea] <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-russian%20federation.pdf>

⁵⁸ República Dominicana; Código Tributario (Ley 11-92), art. 281 bis. (agregado por la Ley 253-12, de fecha 9/11/2012) Acuerdos de Precios por Anticipado (APA) Párrafo V, Régimen de protección [en línea] <http://www.dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Documents/Titulo2.pdf>

Los sujetos locales del sector hotelero en su modalidad todo incluido -como se mencionara, sector clave en la economía dominicana- realizan transacciones internacionales con diversos agentes internacionales, no solo con sus matrices extranjeras sino también con entidades comercializadoras, tour operadoras, o agentes de venta de la facilidad hotelera; todo ello dificulta al contribuyente y a la administración fiscal establecer la magnitud de la renta que debe alocarse en el país caribeño.

Por ello, la Dirección General de Impuestos y ASONAHORES llegaron a un Acuerdo (APA marco) respecto de las metodologías para determinar y fijar los precios de las operaciones comerciales que lleven a cabo las entidades que se encuentran en la zona este del país, nucleadas en la Asociación, con entidades relacionadas. Estas metodologías rigen por un tiempo limitado, refieren a las ventas de habitaciones -de hoteles de la zona este- a entidades vinculadas que se realicen bajo la modalidad de todo incluido, y establecen el mejor método para testear las operaciones cubiertas. Los ingresos no vinculados a la actividad de todo incluido van a declararse y tributar según la normativa general del gravamen de que se trate⁵⁹.

Al APA marco le seguirá la suscripción de los APAs individuales por parte de los hoteles de la Asociación que estén interesados de aceptarlo, formalizando así las condiciones con la firma de un convenio individual bajo el paraguas del APA marco⁶⁰.

Los precios o tarifas aplicables son utilizados para fines de la liquidación o determinación de los ingresos gravados para el impuesto sobre la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS) y de los ingresos operacionales para el impuesto sobre la renta. La administración tributaria tiene la facultad de impugnar los valores declarados, por los contribuyentes alcanzados por el APA, cuando no se correspondan con los criterios incluidos en el mismo y puede aplicar las penalidades establecidas en el Código Tributario.

Como es dable esperar, el hecho de que un contribuyente adhiera a través de un APA individual no lo exime de cumplir con sus obligaciones tributarias⁶¹.

⁵⁹ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4 Acuerdo Común para la determinación del impuesto sobre la renta (ISR) y a la transferencia de bienes industrializados y servicio (ITBIS) para la modalidad Todo Incluido (TI) de los hoteles de la zona este. [en línea], Preámbulo [en línea] <https://www.dgii.gov.do/legislacion/acuerdos/Documents/APAFirmado-27marzo2014.pdf>

⁶⁰ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 10.

⁶¹ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 10 párr. II.

Se establecen las consecuencias del incumplimiento de los términos y condiciones del APA marco o de los estipulados en el APA individual: la revocación del APA individual, en caso de fraude o de presentación errónea de la información durante la negociación; la cancelación del APA individual, si las obligaciones del APA marco o del individual se quebrantan⁶². Sin embargo, el APA marco no puede ser revocado o rescindido unilateralmente por ninguna de las partes⁶³ previéndose exclusivamente la rescisión de mutuo acuerdo⁶⁴.

También el APA marco o los APAs individuales pueden modificarse si devienen variaciones significativas de los supuestos básicos⁶⁵. En este caso, las modificaciones de los citados instrumentos pueden hacerse por iniciativa de cualquiera de las partes⁶⁶.

Los desacuerdos, disputas, controversias o reclamos relativos a la interpretación, aplicación o resolución del APA marco o de los individuales serán resueltos amigablemente entre las partes. Mientras se dirimen las controversias cada Parte deberá cumplir con sus obligaciones estipuladas en el APA marco. En el supuesto de no llegarse a una resolución amigable puede recurrirse -previo cumplimiento de ciertas formalidades y plazos- a interponer recursos administrativos o jurisdiccionales conforme la legislación interna dominicana⁶⁷.

Estos Acuerdos deben ser publicados y su vigencia se extiende entre 18 a 36 meses. En los casos en que se haya vencido un APA y no exista uno nuevo, continúa vigente el Acuerdo anterior hasta que se apruebe el nuevo.

En el año 2012 se llega a la celebración de los Acuerdos individuales que se referencian en el APA marco al que arribaran la Dirección General de Impuestos Internos y la Asociación de Hoteles en el año 2011⁶⁸.

El citado APA marco fue renovado a su finalización por tres años más. Ambas partes resaltan los beneficios de tal renovación. El sector empresario, remarcó como aspectos positivos la

⁶² República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 14.

⁶³ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 14 párr. I.

⁶⁴ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 14 párr. II.

⁶⁵ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 15, párr. I.

⁶⁶ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 15.

⁶⁷ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 17.

⁶⁸ República Dominicana; RNC N° 401-50625-4, ..., cit., art. 17.

seguridad fiscal del sector y estabilidad de las inversiones; por su parte la autoridad fiscal señaló la posibilidad de un incremento de tres veces en la recaudación durante los años de vigencia del Acuerdo respecto de los impuestos pagados por las operaciones cubiertas según el Acuerdo original, lo que representa un promedio de RD \$ 2,000 millones por año por el período indicado⁶⁹.

2.4.4. Por tipo de riesgo fiscal

Otros Programas APA prestan atención al *riesgo fiscal* involucrado en una transacción a ser cubierta (bajo, medio, alto) además de, a la dificultad de identificar comparables o eventualmente su ausencia, el monto del impuesto en juego, o la posibilidad de desplazar renta hacia extraña jurisdicción⁷⁰.

2.4.5. Por tipo de transacción

Es interesante que, algunas jurisdicciones prevean Programas APA para cierto tipo de transacciones, vgr. importación de mercancías, cuya tramitación y resolución demanda que, las autoridades tributarias (impositiva y aduanera) actúen coordinadamente⁷¹.

La norma española admite que, a fin de determinar la incidencia, de los ingresos y gastos por la cesión del derecho de uso o de explotación de activos intangibles y de las rentas

⁶⁹ DIARIO TURÍSTICO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA, “Impuestos Internos recaudará casi tres veces más en hoteles con acuerdo APA”, 4/1/2018 [en línea]

<http://www.arecoa.com/hoteles/2018/01/04/gobierno-recaudara-casi-tres-veces-mas-impuestos-hoteles-acuerdo-apa/>

⁷⁰ Australia; Australian Taxation Office, PS LA 2011/1, ATO's Advance Pricing Arrangement Program, 17/3/2011 derogada el 23/7/2015 [en línea]

<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?locid=%27PSR/PS20111/NAT/ATO/fp6%27&PiT=99991231235958#timeline>. A través de la PS LA 2015/4 se delinean las tres etapas de un régimen APA, a saber, participación temprana, presentación, y supervisión del cumplimiento, que es una versión aggiornada de las cinco etapas que se preveían en la PS LA 2011/1. Las nuevas normas que se encuentran en vigencia se aplican a todas las solicitudes sin hacer la distinción entre Programa “simplificado”, estándar” o “complejo”. Australia, Australian Taxation Office, PS LA 2015/4 Advance Pricing Arrangements, 16/3/2017 [en línea]

<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=%22PSR%2FPS20154%2FNAT%2FATO%2F00001%22>

⁷¹ Chile; Ley Sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo 1° del Decreto Ley 824, (DO 31/12/1974 - actualizado a la Ley 20.956, DO 26/10/2016), art. 41 E, N° 7 y Circular 29, Impuestos Directos, Fiscalización Internacional, (SPA 14/6/2013), cap. II, nro. 9. apart. B), respectivamente [en línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/dl824.pdf y http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2013/circu29.pdf

provenientes de su transferencia, en la base imponible del impuesto societario, los contribuyentes puedan solicitar un Acuerdo previo de valoración y también simultáneamente con éste, un Acuerdo previo de calificación respecto de dichos conceptos⁷²⁷³⁷⁴⁷⁵.

⁷² España; Real Decreto 634/2015, aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, (BOE 11/7/2015), título I, capítulo X, art. 39.1 [en línea]

<https://www.boe.es/boe/dias/2015/07/11/pdfs/BOE-A-2015-7771.pdf>

⁷³ España; Ley 27/2014, cit., título IV, capítulo V, art. 23.1.

⁷⁴ España; Ley 27/2014, cit., título IV, capítulo V, art. 23.5.

⁷⁵ España; Ley 27/2014, cit., título IV, capítulo V, art. 23.6.

3. PREVENCIÓN DE DISPUTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A continuación, se expondrá sobre distintos mecanismos cuyo propósito es prevenir controversias en el campo de los precios de transferencia.

3. La experiencia en el plano extranjero

3.1. Safe harbour

Algunos países cuentan con normas que se denominan "*safe harbour*" que establecen que si un contribuyente cumple con ciertos criterios se encuentra exento de aplicar una norma en particular, o si se cumple con determinada norma, al menos exento de ser fiscalizado. Por un lado, se pretende que el contribuyente incremente su certeza fiscal, así como que reduzca sus costos de cumplimiento. Por el otro, se busca que la administración disminuya sus costos de recaudación, así como que concentre los escasos recursos -entre otros- de fiscalización, en aquellos casos en los que haya mayor riesgo en términos de incumplimiento y recaudación⁷⁶.

Los safe harbours son normas por las que, si un contribuyente declara utilidades dentro de un cierto rango o porcentaje o por debajo de un cierto importe, no se le requiere que cumpla con una compleja y onerosa norma, como podría ser la aplicación de la metodología de precios de transferencia⁷⁷.

El contribuyente tiene opción de usar las normas safe harbour. Se menciona como desventajas de este instituto: la arbitrariedad en la determinación de los parámetros y rangos; la falta de equidad y uniformidad; la incompatibilidad con el principio arm's length; la oportunidad para la planificación y evasión fiscales y el potencial riesgo de doble imposición. Las buenas prácticas internacionales aconsejan realizar una apropiada evaluación al momento de introducir este tipo de reglas en la legislación doméstica, sopesando los beneficios administrativos y de simplificación respecto de los potenciales costos de no aplicar el principio arm's length⁷⁸.

⁷⁶ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., Safe harbours B.1.7.5.

⁷⁷ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., B.1.7.6.

⁷⁸ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part B, ..., B.1. 7.6.

Al considerarse que el incremento de litigios en materia de precios de transferencia impactaba en el clima de inversiones, llevó al gobierno de India a adoptar diversas medidas para reducir ese tipo de disputas, entre ellas, la incorporación de safe harbours en la legislación doméstica⁷⁹.

Estos safe harbours fueron introducidos en 2009 y tuvieron por objetivo reducir los costos de cumplimiento de los contribuyentes de pequeña envergadura; abarcando los siguientes sectores: desarrollo de software, préstamos intragrupo, garantías corporativas, servicios de investigación y desarrollo en software, farmacéutico, etc.⁸⁰.

Ahora bien, la legislación brasilera contempla la aplicación del método de costo más beneficio y el de precio de reventa. En estos casos, no se utilizan transacciones comparables, sino que la ley estableció márgenes fijos para las utilidades brutas y márgenes de rentabilidad⁸¹. Ambos métodos se emplean para transacciones de importación y exportación⁸².

En el caso del método del precio de reventa, en 2012, se adoptaron diferentes márgenes para ciertos sectores específicos⁸³.

Desde la perspectiva de Brasil, el uso tradicional de los métodos señalados trae aparejado cierta falta de certeza e inestabilidad jurídica, dado que son implementados por el contribuyente sin el previo consentimiento o rápida revisión de las autoridades fiscales. Esto afecta la estabilidad y expectativas en las relaciones económicas y fiscales⁸⁴.

La posición brasileña, es no considerar estos métodos con márgenes fijos como safe harbours. En este sentido los safe harbours son normas que se aplican a una determinada categoría de contribuyentes o transacciones que, releva a los contribuyentes, a su opción, de ciertas obligaciones de valorar sus transacciones controladas que, de otra forma estarían sujetas al

⁷⁹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D Country Practices, D.3. Transfer pricing practices and challenges in India, D.3.13. Dispute Resolution D.3.13.3.

⁸⁰ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.3.15. Safe-Harbour, D.3.15.1.

⁸¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D Country Practices, D.1. Brazil country practices, D.1.1., Introduction: General Explanation, D.1.1.2.

⁸² United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.1.1.4.

⁸³ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.1.1.3.

⁸⁴ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.1.1.3.

estándar arm's length. El método de precio de reventa y el de costos más beneficios con márgenes fijos pueden ser aplicados por los contribuyentes como métodos ordinarios, no como safe harbours. Los márgenes fijos están sujetos a modificaciones, autorizadas por el Ministerio de Finanzas, a solicitud del contribuyente o de oficio⁸⁵.

Por su parte, la autoridad fiscal sudafricana toma con cautela la utilización tanto de safe harbours como de los APAs. Los safe harbours merecerían cierta consideración en instancias en las que las autoridades fiscales hayan alcanzado un alto grado de conocimiento de cierto tipo de transacciones con bajo riesgo fiscal. Si bien este instituto podría facilitar las tareas fiscalizadoras no tiene en cuenta la pérdida de recaudación que su aplicación puede acarrear. Por ello, se recomienda que los países realicen un cuidadoso análisis al momento de considerar su inclusión normativa⁸⁶.

3.2. Procedimiento de acuerdo mutuo

Vale señalar que, el PAM es un procedimiento previsto en los CDIs, conforme al cual las autoridades fiscales de dos o más Estados procuran -entre otros objetivos- mitigar las posibles consecuencias de un ajuste fiscal, y de una potencial doble imposición. Dicho procedimiento debe ser instado por el contribuyente que enfrenta o potencialmente enfrenta la contingencia de doble tributación. El PAM será únicamente aplicable para efectos de precios de transferencia en transacciones con partes vinculadas residentes en el extranjero.

Conforme a las buenas prácticas a que refiere la Acción 14 del Proyecto BEPS los países tienen que implementar procedimientos administrativos tendientes a eliminar toda controversia sobre la aplicación de CDIs y eventualmente de resolverla. Una de las formas de acometer estos fines es a través de la implementación de los APAs bilaterales, ya que éstos generan un mayor grado de certeza fiscal en las jurisdicciones involucradas, reduciendo

⁸⁵ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D, ..., D.1.1.5.

⁸⁶ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part D Country Practices, D.5. South Africa country practices, D.5.10. Safe harbours and Advance Pricing Agreements (APAs), D.5.10.1.

además la probabilidad de doble imposición y previniendo las contingencias en materia de precios de transferencia⁸⁷.

La puesta en práctica de las disposiciones del apartado 1 del artículo 25 de Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MOCDE)⁸⁸ implica que los contribuyentes puedan recurrir a la AC del CDI ante la existencia o posible existencia de imposición que no sea acorde con las disposiciones del CDI y siempre y cuando el planteo se realice dentro de los plazos habilitados -dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del CDI-. A tal fin se recomienda que se emitan guías que orienten sobre el alcance y aplicación a situaciones concretas; estas directrices ya no solo deben apuntar a los APAs bilaterales sino también a los multilaterales en atención a la evolución de los negocios actuales que trascienden la esfera regional para adoptar el carácter de globales y a la integración que presentan los mercados⁸⁹.

3.3. Arbitraje

El Modelo de Convenio de Naciones Unidas⁹⁰ propone un texto opcional que permite a las ACs resolver un conflicto a través del arbitraje en caso de que éstas no puedan llegar a un acuerdo a través del procedimiento de acuerdo mutuo en el término previsto para ello⁹¹.

En los últimos años, se incorporaron cláusulas sobre arbitraje a distintos Tratados; la Unión Europea comenzó esta tendencia en 1990 con la Convención Multilateral de Arbitraje de la Unión Europea. A posteriori, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

⁸⁷ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14: Informe final 2015*, B. Buenas prácticas. 2. Práctica N° 4, párr. 48° [en línea]

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/hacer-mas-efectivos-los-mecanismos-de-resolucion-de-controversias-accion-14-informe-final-2015_9789264258266-es#page3

⁸⁸ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, 9. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁸⁹ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ... cit. B. Buenas prácticas. 2. Práctica N° 11, párr. 58°*.

⁹⁰ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York, 2017, art. 25, Mutual Agreement Procedure, (alternative B) [en línea] https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

⁹¹ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part C Practical Implementation of a Transfer Pricing Regime, C.4. Dispute Avoidance and Resolution, C.4.4. Dispute Avoidance Procedures: Cross-Border, Arbitration, C.4.4.1.15.

Económicos (en adelante, OCDE) en el año 2008, modificó el Modelo de Convenio y sus Comentarios a fin de recomendar la inclusión de normas sobre arbitraje obligatorio en los tratados bilaterales⁹².

La posición del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en temas Fiscales apoya la cláusula de arbitraje como una opción; se describe el proceso de arbitraje en los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio de Naciones Unidas⁹³.

Como aspectos negativos de este instituto se puede resaltar⁹⁴:

- a) las jurisdicciones pueden verse compelidas a llegar a un acuerdo en un PAM a fin de evitar los costos que podría irrogar un proceso de arbitraje. En este último caso, las partes tienen que hacerse cargo, no solo de los gastos legales del proceso sino también del árbitro, asistentes del árbitro, traslados, alojamiento, traductores, etc. Muchos de estos gastos estarán nominados en moneda extranjera;
- b) los países en vías de desarrollo pueden encontrar dificultades -entre otras- para financiar una audiencia arbitral;
- c) los países desarrollados están en mejores condiciones de contratar una representación profesional de mayor reputación, al menos desde el punto de vista de la familiaridad con el proceso;
- d) los árbitros, en la mayoría de los casos, no provienen de países en vías de desarrollo; frecuentemente no se encuentran familiarizados con los asuntos de estos países;
- e) la dificultad de encontrar árbitros sin lazos profesionales con alguna de las partes y que no sean asesores en temas similares; y

⁹² United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part C, ..., C.4.4.1.16.

⁹³ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part C, ..., C.4.4.1.18.

⁹⁴ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part C, ..., C.4.4.1.20.

f) el arbitraje puede poner sobre el tapete, temas de soberanía. Desde el punto de vista político, la implementación de este procedimiento como obligatorio; desde un enfoque constitucional, el acatamiento vinculante de los resultados de un proceso arbitral.

Los aspectos positivos en relación con el instituto comprenden⁹⁵:

a) la inclusión de la cláusula de arbitraje en los CDIs envía un fuerte mensaje a los potenciales inversores respecto a que la jurisdicción se encuentra comprometida a evitar la doble imposición;

b) la mayoría de los casos PAM, no siempre, converge hacia un proceso arbitral. Entonces, la cantidad de los procesos arbitrales no será elevada, en particular, para aquellos países que tienen muy pocos casos PAM;

c) el arbitraje colabora en el ahorro de recursos porque acelera la resolución de los PAMs, además se presenta para los contribuyentes, que enfrenten casos difíciles, como una alternativa preferible a recurrir a un litigio judicial;

d) la posibilidad de disminuir costos, por ejemplo, brindando la posibilidad a los funcionarios públicos que no están involucrados en el caso, de actuar como árbitros. Se podría cargar los mayores costos a los países desarrollados, e incluso podría existir un financiamiento de las Naciones Unidas (a través de donaciones o de los gobiernos), aunque se reconoce que este mecanismo aún no se encuentra en vigencia;

e) la experiencia de un árbitro independiente puede permitirle advertir que la posición de un país desarrollado es técnicamente débil. Esta situación podría no ser percibida por un analista con menor experiencia de un país en vías en desarrollo. Por lo tanto, el arbitraje permitiría a los países en vías de desarrollo estar en un pie de igualdad con los países desarrollados;

f) la existencia de una buena cantidad de árbitros independientes calificados, incluso de países en desarrollo. Las ACs pueden requerir al Comité de Expertos en Cooperación

⁹⁵ United Nations Practical Manual on Transfer Pricing (2017), ..., cit., Part C, ..., C.4.4.1.21.

Internacional de Naciones Unidas que ponga a disposición una lista de expertos calificados que pudieren actuar como árbitros⁹⁶; y

g) el arbitraje opera como una instancia ampliatoria del procedimiento PAM, según lo establece la mayoría de los CDIs, en el supuesto que las ACs no puedan resolver el caso dentro del plazo previsto. Esto no generaría problemas de soberanía, en virtud de que el PAM propiamente dicho se contempla en el CDI.

Vale señalar que la figura del arbitraje concita, en los últimos tiempos cierta atención. En noviembre del año 2016 se finalizó la *Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios* como resultado de la Acción 15 del Proyecto BEPS. Este instrumento multilateral tiene como objetivo modificar los CDIs vigentes de una manera sincronizada y eficiente para implementar las medidas desarrolladas durante el Proyecto BEPS, sin necesidad de renegociar individualmente cada Tratado.

La propuesta realizada por la OCDE persigue que la Convención se aplique a todos los CDIs celebrados entre las jurisdicciones participantes luego de que éstas le hayan notificado su ratificación. Nuestro país, suscribió la citada Convención el 7 de junio de 2017⁹⁷.

Los países que desearan adherir a este instrumento internacional pueden optar por el arbitraje vinculante como un medio para garantizar la resolución de conflictos en la interpretación y/o aplicación de CDIs en un plazo determinado. La República Argentina no aceptó la Sección VI de la Convención que se refiere a este mecanismo.

Parte de la doctrina se expidió en forma negativa respecto a la posibilidad de que nuestro país adopte el arbitraje obligatorio y vinculante. Esta posición se basa, fundamentalmente, en que su implementación traería aparejada una suerte de “discriminación” en contra de las compañías que operan en el ámbito local. Estas compañías no estarían habilitadas a recurrir a este procedimiento, ya que sólo podrían acceder a las vías recursivas previstas en las normas

⁹⁶ United Nations Model Double Taxation Convention ..., cit., art. 25.

⁹⁷ Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Status as of 28 May 2019 [en línea] <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

internas y cuya resolución se producirá también en este ámbito (FIGUEROA, 2014)⁹⁸. En esa misma línea de pensamiento se objetó la suscripción de un instrumento internacional -CDI con Chile- en el que se expresa que, ante una eventual adhesión de nuestro país a la implementación del arbitraje, las ACs acuerdan renegociar el CDI para receptarla (FIGUEROA, 2016)⁹⁹¹⁰⁰.

3.4. Otras modalidades preventivas

Otros países emiten resoluciones que, también tienen por finalidad brindar seguridad jurídica al presentante, echando luz sobre el derecho aplicable a los hechos en cuestión. Estos mecanismos pueden resultar de naturaleza similar al instituto de la consulta vinculante que rige en nuestro país. Si bien vale señalar que no siempre los actos emitidos por la autoridad fiscal revisten el carácter de obligatorios, como se verá en párrafos siguientes.

En algunos casos, estos institutos suplen la ausencia de un programa APA formal; es así como existe la posibilidad de acceder a un *advance revenue ruling*¹⁰¹, para definir -entre otros aspectos- el tratamiento fiscal de cualquier transacción que se refiera a: los instrumentos financieros u otro security¹⁰²; el tratamiento fiscal de cualquier transacción que involucre un negocio internacional¹⁰³; o la calificación como trader internacional¹⁰⁴.

Un *advance ruling*, también puede referirse a una actividad que sea significativa para un país; en esa línea la administración puede establecer la magnitud del monto imponible en la venta

⁹⁸ FIGUEROA, A. H. (2014). El plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). *IMP 2014-11, 61 - Consultor Tributario, 61*. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

⁹⁹ FIGUEROA, A. H. (2016). El nuevo tratado para evitar la doble imposición internacional suscrito con Chile. Tercera y última parte. *IMP 2016-7, 107*. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

¹⁰⁰ Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal, texto aprobado por el art. 1° de la Ley 27.274 (BO 30/9/2016), Protocolo, 20. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁰¹ Malta; Income Tax Act, Act LIV of 1948, as amended by different Acts Chapter 123, 1st January, 1949, Part V. Special Provisions, Advance Revenue Rulings. Added by: XVII. 1994.20. Amended by: II. 2007.15. art. 52 [en línea]

<http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=8658>

¹⁰² Malta; Income Tax Act, Act LIV of 1948, ..., cit., art. 52. (3).

¹⁰³ Malta; Income Tax Act, Act LIV of 1948, ..., cit., art. 52. (4).

¹⁰⁴ Malta; Income Tax Act, Act LIV of 1948, ..., cit., art. 52. (5).

de gas natural en operaciones entre partes que tengan una comunidad de intereses¹⁰⁵. En este caso, se trata de contribuyentes que se dedican a la extracción, procesamiento y transporte por gasoductos en determinadas áreas y que deben pagar un impuesto especial sobre los ingresos provenientes de esas actividades¹⁰⁶. No se habilita la apelación administrativa ni judicial de la decisión que se exprese en un advance ruling, así como tampoco respecto de la decisión de la administración de no emitirla. El Ministro se encuentra facultado a disponer que no se acceda a una advance ruling para operaciones con cierto tipo de gas natural¹⁰⁷.

En ciertas circunstancias puede recurrirse a una consulta -no vinculante- que trate temas de precios de transferencia. Debe tratarse de cuestiones simples. En ese contexto, la administración brinda un *servicio de respuesta rápida*, que tiene el carácter de unilateral ya que su respuesta no se coordina con otros gobiernos. También en forma independiente o complementaria puede peticionarse una *declaración administrativa* a los fines informativos¹⁰⁸. Se podrá acudir a este procedimiento en la medida en la que se demuestre que pueden existir consecuencias fiscales significativas por lo que deviene necesario contar con una resolución de la administración antes de tomar una decisión. En materia de precios de transferencia, estas resoluciones son vinculantes. La petición debe ser precisa ya que solamente los hechos presentados al Ministerio de Finanzas serán cubiertos por la declaración administrativa. El solicitante puede apelar la declaración si no estuviere de acuerdo con lo resuelto. En general, se aconseja realizar este tipo de procedimiento respecto de la definición y aplicación del método de precios de transferencia que resulte más apropiado (por ejemplo, costos reales y estimados) y la forma de documentarlo (BRANDSTÄTTER & ROSENGREN, 2017)¹⁰⁹.

En contraste, se puede advertir que, a fin de eliminar cualquier ambigüedad y evitar disputas con respecto a la determinación de la responsabilidad fiscal de un no residente, éstos pueden

¹⁰⁵ Norway; Petroleum Taxation Act, N° 35 (13/6/1975), last amended by Act N° 109 (9/12/2005), Section 6 (5) (1) [en línea] <http://app.uio.no/ub/ujur/oversatte-lover/data/lov-19750613-035-eng.pdf>

¹⁰⁶ Norway; Petroleum Taxation Act, N° 35, ..., cit., Section 5. Special tax to the State.

¹⁰⁷ Norway; Petroleum Taxation Act, N° 35, ..., cit., Section 6 (5) (1) últ. párr.

¹⁰⁸ Austria; Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013, 1/1/2014, § 118 [en línea]

<http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40145153/NOR40145153.html>

¹⁰⁹ BRANDSTÄTTER, J., & ROSENGREN, V. (2017). BMA Brandstätter Rechtsanwälte GmbH, 1/4/2017. Transfer pricing in Austria: overview, Clearances. Obtenido de [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3430?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3430?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1).

obtener, una *resolución vinculante anticipada* sobre la posición de la autoridad fiscal respecto de la aplicación de las normas impositivas, que incidirán al determinar sus obligaciones tributarias en una etapa posterior¹¹⁰. Dicha resolución tendrá el carácter de vinculante en la medida en la que el contribuyente haya hecho una completa y verdadera revelación de la naturaleza de todos los aspectos de la transacción que resulten relevantes para la emisión de la resolución y que la transacción se desarrolle en todos los aspectos materiales tal como se describe en la solicitud pertinente. El efecto vinculante sobre la transacción, lo será respecto a la aplicación de la norma que regía al momento en que se emitió la resolución¹¹¹. Dicho procedimiento se puede referir a cualquier cuestión de hecho o de derecho respecto de una transacción que se emprendió o que se propone emprender por parte de un no residente en Pakistán ya sea por sí, o en conjunto con un residente¹¹². Es de resaltar que si existiera una discrepancia entre una Circular¹¹³ (interpretación de la norma efectuada por la autoridad fiscal y vinculante para todo funcionario de la administración) y una resolución anticipada, ésta prevalecerá¹¹⁴.

El procedimiento a que se hace referencia en el párrafo anterior¹¹⁵, presenta las siguientes ventajas: ayuda a los no residentes a planificar la imposición sobre la renta con anticipación; da claridad a las contrapartes locales de sujetos no residentes, frente a sus responsabilidades fiscales; brinda certeza en la determinación de la obligación fiscal; evita extensos y costosos litigios y es económico, expedito y vinculante.

En el otro extremo de las prácticas administrativas se encuentra que, la legislación no solo no contempla un régimen APA, sino que se prohíbe expresamente que, la administración pueda proveer un *ruling* (declaración escrita emitida por la autoridad fiscal en la que establezca su interpretación respecto de las leyes fiscales relevantes y su aplicación a la transacción a la que

¹¹⁰ Pakistan; Income Tax Ordinance, 2001 amended up to 30.6.2017 Chapter X Procedure Part XIII Circulars 206A. Advance ruling (1) [en línea] <http://download1.fbr.gov.pk/Docs/2017831181435412IncomeTaxOrdinance2001updatedupto30.06.2017.pdf>

¹¹¹ Pakistan; Income Tax Ordinance, 2001 amended up to 30.6.2017, ..., cit., Advance ruling (2).

¹¹² Pakistan; Federal Board of Revenue, Revenue Division, Introduction & Procedure of Advance Ruling [en línea] <http://www.fbr.gov.pk/Contents/introduction-procedure-of-advance-ruling/156>

¹¹³ Pakistan; Income Tax Ordinance, 2001 amended up to 30.6.2017, ..., cit., 206 Circulars.

¹¹⁴ Pakistan; Income Tax Ordinance, 2001 amended up to 30.6.2017, ..., cit., Advance ruling (3).

¹¹⁵ Pakistan; Federal Board of Revenue, ..., cit., Advantages of Advance Ruling.

se refiere) para determinar el precio¹¹⁶. En esa línea, la autoridad se ve impedida por la normativa doméstica a expedirse sobre el precio de bienes o servicios provistos por o prestados a vinculados extranjeros¹¹⁷. En particular, el sistema de *consulta vinculante* no se puede utilizar para requerir un APA¹¹⁸.

En otro orden de ideas, así como se verá en el caso de los APAs, se aplican límites cuantitativos ya que, solo existe la posibilidad de acceder a un *ruling anticipado* con la administración fiscal respecto del precio arm's length de una transacción si el valor de la transacción que se efectuará con una parte relacionada del extranjero supera los €1.430.000 en un año¹¹⁹.

Por otro lado, en cuanto a los efectos de los *advance rulings*, se garantiza al contribuyente que no se incrementará su obligación fiscal si la causa del aumento de la imposición que persigue la administración es una diferencia sobre la apreciación que de buena fe hizo un contribuyente respecto de una situación de hecho a la luz de un texto fiscal, y que hubiere sido admitida por la administración (*le rescrit fiscal*)¹²⁰¹²¹. Para ello, se requiere que: el contribuyente haya presentado ante la administración una solicitud escrita, precisa y completa; la administración formalmente haya tomado posición sobre la apreciación de una situación de hecho a la luz de un texto fiscal en el plazo de cuatro meses o no haya respondido en ese plazo; la posición se haya fijado con anterioridad a la fecha de vencimiento del plazo del que disponía el

¹¹⁶ South Africa; South African Revenue Service, Comprehensive Guide to Advance Tax Rulings, June 2013, 3. Rejections, 3.1.1 Rejections—section 80 (1) (c) [en línea]

<http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-TAdm-G02%20-%20Comprehensive%20Guide%20to%20Advance%20Tax%20Rulings%20-%20External%20Guide.pdf>

¹¹⁷ South Africa; South African Revenue Service, Comprehensive ..., cit., Rejections—section 80 (1) (c).

¹¹⁸ South Africa; South African Revenue Service, Comprehensive ..., cit., Rejections—section 80 (1) (c).

¹¹⁹ Latvia; Law on Taxes and Duties, 2/2/1995 and amendments, Chapter IV Taxpayers, Section 16.1 Advance Ruling on the Determination of the Arm's Length Price between a Taxpayer and the Tax Administration (1) [en línea] <https://likumi.lv/ta/en/en/id/33946>

¹²⁰ République Algérienne Démocratique et Populaire; Code des Procédures Fiscales, Partie V Les Dispositions Relatives à la Structure Chargée des Grandes Entreprises, Titre VII bis, Le Rescrit Fiscal, art. 174 bis, párr. 1 [en línea] https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/codes_fiscaux/CPF-LF2017Fr.pdf

¹²¹ République Algérienne Démocratique et Populaire; Décret Exécutif N° 12-334 du 21 Chaoual 1433 correspondant au 8/9/2012 relatif au rescrit fiscal, (JO 25 Chaoual 1433, 12/9/2012), art. 2. Le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises. Ce rescrit constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur [en línea] <https://www.joradp.dz/FTP/JO-FRANCAIS/2012/F2012050.pdf>

contribuyente para efectuar su declaración o, ante la ausencia de obligación declarativa, con anterioridad a la fecha de intimación del impuesto, asimilable a la liquidación espontánea del impuesto¹²².

¹²² République Algérienne Démocratique et Populaire; Code des Procédures Fiscales, ..., cit., Titre VII bis, Le Rescrit Fiscal, art. 174 bis, párr. 2.

4. PREVENCIÓN DE DISPUTAS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (CONT.)

4. La experiencia en el plano doméstico

4.1 La consulta vinculante

En nuestro país se encuentra vigente un instrumento que tiene el propósito -entre otros- de disminuir la incertidumbre sobre la obligación fiscal, se trata del régimen de *consulta vinculante* en materia técnico-jurídica¹²³. Este procedimiento habilita formular consultas sobre la determinación de impuesto que resulte aplicable al caso sometido a examen, y que refiera a situaciones de hecho concretas o a proyectos de inversión a realizarse, en los que el consultante tenga un interés propio y directo¹²⁴.

Destacada doctrina señalaba respecto del sistema de consulta vinculante vigente en nuestro país que en el contexto de ese régimen optativo no se previó la posibilidad de celebrar los APAs apuntando que, no se desprendería de la norma que esté *dirigida a la determinación de “precios”*; advirtiendo además que, el hecho de no poderse realizar consultas que involucraran CDIs constituía también un valladar para realizar una propuesta de APA (ATCHABAHIAN, 2003)¹²⁵.

La nueva norma reglamentaria en materia de consultas vinculantes impide que se someta a ese régimen los hechos imposables o situaciones que se incluyan en las DCPOIs¹²⁶.

Ahora bien, como se verá a continuación la consulta vinculante fue escasamente utilizada en el ámbito de aplicación de los precios de transferencia. De la información que surge del sitio web de la Administración Federal se emitió respuesta a 218 consultas vinculantes referidas exclusivamente al impuesto a las ganancias en el período 2005 a 2017, de las cuales solo dos,

¹²³ Ley 11.683, t.o. por el decreto 821/1998 (BO 20/7/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*, primer art. incorporado a cont. del art. 4°.

¹²⁴ Resolución General (AFIP) 4497/2019 (BO 30/5/2019). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*, art. 1°, últ. párr.

¹²⁵ ATCHABAHIAN, A. (2003). Precios de transferencia: acuerdos anticipados para establecerlos. *Periódico Económico Tributario* (271), 46 a 53. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

¹²⁶ Resolución General (AFIP) 4497/2019 cit., art. 3°, inc. d).

a las que se hará referencia en párrafos siguientes, se relacionan con la temática de precios de transferencia¹²⁷.

4.1.1. La Acción 5 del Proyecto BEPS

En el marco de transparencia acordado en la Acción 5 del Proyecto BEPS¹²⁸, se identificaron seis tipos de resoluciones o procedimientos legales o administrativos, que en ausencia de un intercambio de información espontáneo obligatorio podrían dar lugar a situaciones de erosión de la base imponible o de deslocalización de utilidades¹²⁹.

Las seis categorías se refieren a:

- a) resoluciones vinculadas a regímenes preferenciales;
- b) APAs unilaterales u otras resoluciones transfronterizas unilaterales relativas a los precios de transferencia;
- c) resoluciones transfronterizas que habilitan ajustes que disminuyen los beneficios gravables;
- d) resoluciones relativas a establecimientos permanentes (EP);

¹²⁷ Consultas Vinculantes, Ley N° 11.683 (t.o. 1998), art. incorporado a cont. del art. 4°. Resolución General N° 1948, art. 15 [en línea]

<http://biblioteca.afip.gob.ar/estaticos/consultasVinculantes/index.aspx>

¹²⁸ OCDE (2015), Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, Resúmenes, Acción 5 Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia: *Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencia. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente* [en línea] <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

¹²⁹ OECD (2017), *BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices – Terms of Reference and Methodology for the Conduct of the Peer Reviews of the Action 5 Transparency Framework*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, Scope of the transparency framework [en línea] <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparency-framework.pdf>

- e) resoluciones relativas a entidades canalizadoras de rentas; y
- f) resoluciones de otro tipo que el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas¹³⁰ considere que, en ausencia de un intercambio de información espontáneo, pueden conducir a situaciones BEPS.

Un escenario BEPS se puede plantear si, una jurisdicción no tiene conocimiento o información acerca del tratamiento fiscal de un contribuyente en un determinado Estado y tal tratamiento fiscal afecta las transacciones realizadas por ese contribuyente con contribuyentes vinculados residentes en la jurisdicción indicada en primer término.

La disponibilidad de información es fundamental para que las administraciones fiscales puedan detectar áreas de riesgo y enfrentar la falta de transparencia que podría llevar a situaciones BEPS.

Para ello, las jurisdicciones tienen que poder realizar intercambios de información *espontáneos* de los actos alcanzados por el marco de transparencia. Los países tienen que contar con un régimen legal vigente que permita no solo ese tipo de intercambio de información internacional sino también del tipo *a requerimiento*, y estar dispuestos¹³¹ a intercambiar las resoluciones tan pronto como les sea posible, y en el plazo de tres meses a partir del momento en el que la resolución tributaria esté disponible para la AC¹³².

En esa línea, si una jurisdicción solicita una copia de la resolución emitida, la jurisdicción que haya adherido al marco de transparencia, debe proveerla dentro de los 90 días de recibida la petición¹³³.

¹³⁰ Forum on Harmful Tax Practices (FHTP, por sus siglas en inglés), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE.

¹³¹ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., II. The exchange of information, 1., 2.

¹³² OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., II. The exchange of information, 6.

¹³³ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., II. The exchange of information, 7.

También deben regir reglas de confidencialidad respecto de las resoluciones recibidas; ello debe estar previsto en los instrumentos internacionales que encuadren tal instituto y que estipulen que, excepto que, las partes hayan convenido un alcance diferente, la información solo podrá ser divulgada a personas o autoridades (incluidos tribunales y organismos administrativos) vinculadas a, la determinación o recaudación de los impuestos alcanzados por la cláusula de intercambio de información, el cumplimiento o la resolución de apelaciones en relación con los mencionados impuestos. A su vez, las personas o autoridades mencionadas deben usar la información únicamente a tales fines salvo que las partes hubieren pactado algo diferente y según los habiliten sus respectivas legislaciones¹³⁴.

En ese orden de ideas, el marco normativo doméstico debe acompañar las restricciones citadas¹³⁵ y establecer las respectivas sanciones por violaciones a la confidencialidad que pudieren suscitarse¹³⁶. Además, la garantía de la confidencialidad de la información intercambiada no solo debe ser teórica sino también en la esfera práctica¹³⁷.

En cuanto a la aplicación de la información recibida, las jurisdicciones deben respetar los límites temporales impuestos por los periodos fiscales a los cuales resulta aplicable el instrumento internacional¹³⁸.

Finalmente, las jurisdicciones se comprometen a elaborar reportes estadísticos sobre el número total de intercambios espontáneos enviados¹³⁹, y por categoría de resolución¹⁴⁰ y, para cada categoría de resolución intercambiada, identificar las jurisdicciones con las que se intercambiaron información¹⁴¹.

4.1.2. La revisión de Argentina en el marco de la Acción 5 del Proyecto BEPS

En el proceso de revisión que le G20/OCDE siguió a nuestro país en el marco de la Acción 5 indicada se estableció que, dos consultas vinculantes emitidas por la Administración Federal

¹³⁴ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., III. Confidentiality, 1.

¹³⁵ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., III. Confidentiality, 2.

¹³⁶ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., III. Confidentiality, 3.

¹³⁷ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., III. Confidentiality, 4.

¹³⁸ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., III. Confidentiality, 5.

¹³⁹ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., IV. Statistics, 1.

¹⁴⁰ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., IV. Statistics, 2.

¹⁴¹ OECD (2017), *BEPS Action 5* ..., cit., Terms of reference ..., cit., IV. Statistics, 3.

encuadran en el alcance del marco internacional de transparencia fijado por dicha Acción 5. De la numerosa cantidad de actos de esta naturaleza emitidos, sólo en dos oportunidades se plantearon temas de precios de transferencia. Adicionalmente, de la revisión practicada, se concluyó que las consultas vinculantes se referían a transacciones internacionales que no involucraban jurisdicciones extranjeras con las cuales nuestro país hubiera suscripto un instrumento internacional lo que explica porque aquéllas no fueron objeto del intercambio espontáneo internacional de información¹⁴².

Del escrutinio de las consultas vinculantes publicadas en el sitio web de la Administración Federal -como ya se expresara- se identificaron dos que se refieren a transacciones internacionales con implicancias en materia de precios de transferencia.

Una de ellas, se refiere *al desarrollo de un proyecto de inversión consistente en la realización de estudios “a medida” para el aprovechamiento energético de diferentes residuos con carga orgánica a llevarse a cabo en la República Argentina y desde el país a Sudamérica.*

Se plantea la posibilidad de implementar comercialmente el proyecto de dos formas diferentes:

- a) *que el costo del análisis y del diseño a medida del proyecto, se facturare desde Nueva Zelanda, siendo el receptor de la factura el productor local, en cuya planta se desarrollará la construcción y la consecuente operación del biodigestor anaeróbico; o*
- b) *que todo el desarrollo lo asuma la Sucursal Argentina y que la empresa del exterior facture a ésta todos los costos, y a su vez la Sucursal local facture todo lo necesario (costo del análisis, diseño, asistencia técnica, consultas, garantías, operación, construcción) al consumidor local.*

Las consultas en relación con estas dos operatorias son:

- 1. *sí se está frente a una transferencia de tecnología;*

¹⁴² OECD (2017), *Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Completion and exchange of templates (ToR II.5.3, II.5.4, II.5.5, II.5.6, II.5.7), 16 [en línea] <https://doi.org/10.1787/9789264285675-en>

2. *sí cada contrato que involucre un proyecto individual debe inscribirse en el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI);*
3. *sí existe alguna limitación para que tanto el cliente local, como la Sucursal Argentina, computen totalmente el gasto facturado;*
4. *sí corresponde aplicar las normas de precios de transferencia.*

A continuación, la contestación a la primera y segunda preguntas. En cuanto a la primera alternativa, es decir la *realización de la operatoria bajo la modalidad de desarrollo externo, en la que la empresa del exterior operaría directamente con el productor local: los pagos que se realicen a la empresa prestadora del estudio “a medida” se encontrarían sujetos a retención en los términos del Artículo 93 de la ley del impuesto.*

De este modo, se aplicaría la tasa del 35 % sobre el pertinente porcentaje de ganancia neta presumido -60 % o 90 %- dependiendo que el contrato al que se sujete el estudio se encuentre inscripto o no en el Instituto Nacional de Tecnología Industrial, tema este último que dependerá de la aplicación de la normativa propia del citado Instituto.

Respecto de la segunda alternativa, a saber, la *realización de la operatoria con interposición de la sucursal argentina: Las transacciones que se lleven a cabo entre la sucursal argentina y los clientes locales, al ser la empresa prestadora del servicio residente del país, resultan sujetas al impuesto a las ganancias, debiendo incluir en su determinación fiscal los rendimientos generados por los servicios en cuestión.*

En cuanto a la tercera pregunta, se señalaron las normas legales y reglamentarias que limitan la deducibilidad de honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior¹⁴³. Tales deducciones no podrán superar los siguientes límites:

¹⁴³ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 88 inc. e).

a) *el TRES POR CIENTO (3%) de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento;*

b) *el CINCO POR CIENTO (5%) del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento¹⁴⁴.*

Se recordó que, la AFIP se encuentra facultada para establecer otros índices.

Con relación a la cuarta consulta se concluyó que; corresponderá aplicar la metodología de precios de transferencia si se manifiestan entre el sujeto local y el de Nueva Zelanda las circunstancias de vinculación indicadas en la norma del gravamen¹⁴⁵. La misma metodología resulta aplicable sí las prestaciones y condiciones entre la sucursal del país y el sujeto de Nueva Zelanda no se ajustan a las que hubieren regido entre sujetos independientes¹⁴⁶. Por el contrario, tal metodología no operará para las transacciones efectuadas por la sucursal con sujetos localizados en territorio argentino¹⁴⁷.

La segunda consulta vinculante emitida por el Organismo Fiscal que puede catalogarse en el marco de la Acción 5 mencionada se refiere al *tratamiento que corresponderá otorgar en el Impuesto a las Ganancias al préstamo que se concretará entre una firma local como prestataria y una empresa del exterior vinculada a ésta como prestamista.*

Se consulta, a los fines fiscales:

a) *la distinción entre aporte de capital y préstamo;*

b) *el tratamiento de los intereses y las diferencias de cambio generados por el préstamo;*

c) *los precios de transferencia.*

¹⁴⁴ Decreto 1344/1998, cit., art. 146.

¹⁴⁵ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. s/n incorporado a cont. del art. 15.

¹⁴⁶ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15 y concordantes.

¹⁴⁷ AFIP; Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 68/10, del 12/8/10 [en línea]

http://biblioteca.afip.gob.ar/estaticos/consultasVinculantes/2010/RES_68_2010_SDGLTI.aspx

Del texto de la respuesta se deduce que ésta se basó exclusivamente en la información proporcionada, no habiéndose efectuado una valoración de documentación. Tampoco, se descartó que eventualmente, en oportunidad de llevarse a cabo el negocio por el que se consultó, éste pueda ser evaluado a la luz del principio de la realidad económica¹⁴⁸. Asimismo, se indicó que, en modo alguno, la contestación aprobaba el precio o tasa de interés que pudiera pactarse.

Respecto de la primera pregunta, se concluyó que se podía estar frente a un préstamo entre sujetos vinculados. Para decidir de ese modo se tuvo en cuenta diversa jurisprudencia administrativa y judicial, así como una Instrucción General del Organismo Fiscal¹⁴⁹.

En cuanto a la segunda consulta se precisó que *correspondería aplicar la presunción del 100% y la consiguiente retención efectiva del 35 % o cualquier otra alícuota que pueda corresponder bajo la normativa vigente en el momento de efectivizarse el pago o por la aplicación de un CDI sobre el monto bruto pagado en concepto de intereses*¹⁵⁰. En orden a la deducción de los intereses y/o diferencias de cambio se concluyó que resultan deducibles en el balance impositivo del sujeto local¹⁵¹.

Respecto de la tercera cuestión se determinó que, la magnitud del nivel de endeudamiento, así como la tasa de interés debían respetar el principio del operador independiente y documentarse adecuadamente a fin de poder ser aceptadas por la Administración Federal¹⁵².

4.1.3. El impacto normativo de la Acción 5 del Proyecto BEPS en Argentina

Recientemente, la Administración Fiscal emitió la Resolución General (AFIP) 4497 que recepta los resultados de la Acción 5 referenciada ut supra. En atención a ello, se establece que el Organismo Fiscal en cumplimiento de los compromisos internacionales asumidos

¹⁴⁸ Ley 11.683, cit., art. 2°.

¹⁴⁹ DGI; Dirección de Asesoría Legal (DAL); Dictamen 72/97, del 21/11/1997; AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC); Dictamen 45/2005, del 23/8/2005, disponibles en Base de Datos AFIP Biblioteca Electrónica y CS, 15/3/2011, “Autolatina Argentina (TF 11.358-I) c. D.G.I.”, cita online: AR/JUR/3729/2011, disponible en Base de Datos LL Online Checkpoint. En el pronunciamiento en trato se cita la Instrucción General (DI PYNF – AFIP) 747/2005.

¹⁵⁰ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., arts. 91, 93, inciso c) y 2.

¹⁵¹ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., arts. 80 y 81.

¹⁵² AFIP; Consulta vinculante - Resolución (SDG TLI) 6/14, del 28/2/14 [en línea] http://biblioteca.afip.gob.ar/estaticos/consultasVinculantes/2014/CV_06_14.pdf

respecto de la citada Acción intercambiará de manera espontánea y obligatoria aquellos acuerdos o compromisos contraídos con un contribuyente específico, en lo que se refiere a su situación fiscal y sobre los cuales está autorizado a basar su conducta.

Las consultas vinculantes a intercambiarse serán aquellas que traten los temas descriptos en el dispositivo reglamentario, que resultan esencialmente coincidentes con los descriptos en los incisos a) a e) detallados en el apartado 4.1.1. de este Trabajo.

En este caso el consultante, sujeto no residente o sujeto residente que posea uno o más sujetos relacionados del exterior, debe proporcionar cierta información adicional¹⁵³, a saber:

a) *Denominación o razón social, Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), Clave de Inversores del Exterior (CIE) o Número de Identificación Fiscal (NIF) o su equivalente, jurisdicción de residencia fiscal y domicilio de cada uno de los sujetos relacionados que se encuentren involucrados en la operación objeto de la consulta, de sus entidades controlantes inmediatas y de la última entidad controlante del grupo empresario al que pertenecen, así como el nombre o la denominación de dicho grupo si difiriera de aquéllas.*

b) *Porcentaje de participación directa o indirecta en cada uno de los sujetos relacionados.*

c) *Jurisdicción de radicación y Número de Identificación Fiscal (NIF) o su equivalente, de los establecimientos permanentes situados en el exterior pertenecientes a sujetos residentes en el país.*

d) *En el caso de sociedades y demás entidades canalizadoras de rentas, la denominación o razón social, Número de Identificación Fiscal (NIF) o su equivalente, jurisdicción de residencia fiscal y domicilio del beneficiario efectivo de dichas rentas¹⁵⁴.*

¹⁵³ Resolución General (AFIP) 4497/2019 cit., art. 5 inc. b) 1. párr. 2°.

¹⁵⁴ Resolución General (AFIP) 4497/2019 cit., Anexo (artículo 5°) B - Información adicional a suministrar.

Este requerimiento de información adicional apunta a estandarizar la información a intercambiar con otras jurisdicciones.

Por su parte, se establece que: dos personas son sujetos relacionados cuando uno de ellos posea, directa o indirectamente, al menos un veinticinco por ciento de participación en el capital o en el derecho a voto en las asambleas de accionistas o socios de la otra, o una tercera persona posea, directa o indirectamente, al menos un veinticinco por ciento de participación en el capital o en el derecho a voto en las asambleas de accionistas o socios de las dos primeras¹⁵⁵.

Es así como, la respuesta a una consulta vinculante referida a precios de transferencia se intercambiará con aquellos países o jurisdicciones con los cuales se haya suscripto acuerdos o convenios bilaterales o multilaterales siempre que contemplen cláusulas amplias de intercambio de información o bajo la modalidad espontánea en tanto se refiera a sujetos relacionados en los términos aludidos.

Vale señalar que, podrá realizarse una consulta respecto de los precios de transferencia de una transacción que involucre a un sujeto del exterior respecto del cual exista una vinculación funcional, si bien esa consulta se encuentra en el alcance del instituto, la respuesta no será intercambiada en la medida que las partes intervinientes no se encuentren relacionadas en los términos de la Resolución General en análisis.

Se precisa en la Resolución General en trato que, las consultas vinculantes relativas a precios de transferencia a ser intercambiadas serán las no incluidas en el régimen de DCPOI¹⁵⁶.

4.2. El acuerdo conclusivo voluntario

Una de las novedades que trae la última reforma a la ley de procedimiento tributario, es la posibilidad de que el Fisco Nacional habilite un proceso, que se denomina “*acuerdo conclusivo voluntario*”¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Resolución General (AFIP) 4497/2019 cit., art. 5 inc. b) 1. párr. 3°.

¹⁵⁶ Resolución General (AFIP) 4497/2019 cit., Anexo (artículo 5°) A - Supuestos comprendidos en el artículo 5° 2.

¹⁵⁷ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 1°.

Ya desde el primer párrafo de la norma surge que, la oportunidad en la que se plantea esta instancia es previa al dictado de la resolución de determinación de oficio a que se refiere el artículo 16 de la ley ritual y que será el Organismo Fiscal quien abrirá las puertas a su tramitación.

El procedimiento tendrá lugar ante circunstancias precisas que señala el dispositivo legal, a saber:

- a) *cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto;*
- b) *cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o*
- c) *cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria*¹⁵⁸.

Vale señalar que en algunos cuerpos normativos se incluye también como posibilidad la aplicación de la figura en trato a conceptos *jurídicos indeterminados*¹⁵⁹.

Como veremos en párrafos siguientes de este Trabajo, alguna de las controversias que se suscitaron en materia de precios de transferencia podría haberse encuadrado en el procedimiento de marras por estar frente a situaciones novedosas y, en cierta forma de trascendencia.

Así, por ejemplo, una compañía automotriz¹⁶⁰ fue inspeccionada por el Fisco Nacional por el período fiscal 1999 y éste al concluir su auditoría fiscal en materia de precios de transferencia

¹⁵⁸ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 1°.

¹⁵⁹ Modelo de Código Tributario del CIAT. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana, Ciudad de Panamá, Panamá, Mayo 2015, acuerdo conclusivo, art. 133.1 [en línea] <https://publications.iadb.org/es/publicacion/13884/modelo-de-codigo-tributario-del-ciat-un-enfoque-basado-en-la-experiencia>

¹⁶⁰ CS, 2/9/2014, “Toyota Argentina S.A”, (T.F. 26.860-1), T. 474. XLVIII. ROR.

propuso un ajuste por dicho concepto. La posición fiscal no fue aceptada por la compañía, lo que llevó al Organismo Fiscal a seguir el procedimiento de determinación de oficio.

Este procedimiento fue resuelto en el año 2005, llegando luego de distintas instancias jurisdiccionales a ser decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el año 2014.

Uno de los temas que se discutió en las diversas instancias era la aplicabilidad o no, para el período fiscal indicado, de los conceptos de "*rango intercuartil*" y "*mediana*"¹⁶¹ de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad en la medida que se estuviere frente a la aplicación de uno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la ley del gravamen y se hubiere podido determinar al menos dos o más transacciones comparables¹⁶².

Esta cuestión, de puro derecho, fue decidida por el Máximo Tribunal a favor de la posición de la compañía. Se resolvió que las normas reglamentarias vigentes¹⁶³, en el período de marras, no obligaba a aplicar tales medidas estadísticas y que su empleo devino obligatorio -tiempo después- a partir de la vigencia de la Resolución General (AFIP) 1122/2001.

En particular, la Corte resaltó la necesidad de que las obligaciones impuestas a los contribuyentes estén perfectamente definidas en las normas con antelación a que éstos deban cumplir con sus obligaciones fiscales. Dicha conclusión recepta el respeto al principio constitucional de legalidad o reserva de ley.

En el caso comentado, siguiendo el principio de buena fe, se podría haber establecido indubitablemente si las funciones estadísticas citadas eran aplicables o no para tal período fiscal. Es decir, se hubiere intentado despejar la duda -en este caso- sobre la aplicación de la norma, es decir una eminente cuestión de derecho. Además, el criterio que se hubiese

¹⁶¹ La mediana es aquel valor donde no más del 50% de las observaciones de la muestra se encuentran localizadas por arriba o por debajo. El rango intercuartil es el 50% de las observaciones centrales de la muestra, teniendo 25% de las observaciones inmediatamente por arriba y el 25% inmediatamente por debajo de la mediana. La mediana y el rango intercuartil son las medidas estadísticas más usadas para determinar "*utilidades típicas*" en una industria, porque valores extremadamente altos o bajos de una compañía pueden sesgar otras medidas, como el valor promedio.

¹⁶² Resolución General (AFIP) 1122/2001, cit.: *si el precio, el monto de las contraprestaciones o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes*, art. 12.

¹⁶³ Resolución General (AFIP) 702/1999 (15/10/1999). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

adoptado tempranamente en la etapa administrativa podría haberse hecho extensivo a numerosos caos en igualdad de condiciones, evitándose así costos de litigio para el contribuyente e incluso imposición de costas para el Estado.

En otra ocasión¹⁶⁴, el Tribunal Fiscal tuvo oportunidad de tratar un caso en el que, el sujeto del país celebró un contrato de distribución con su vinculada del exterior según el cual se le reconocía a aquélla su contribución por ciertos gastos de comercialización incurridos en el país. Dicho reconocimiento se materializaba a través de una nota de crédito.

La compañía reconoce esa nota de crédito en el rubro *otros ingresos y egresos*. Al realizar el estudio de precios de transferencia considera como ingresos operativos a los importes de las notas de crédito; al aplicar la metodología de precios de transferencia concluye que su utilidad se encuentra dentro del rango de precios de libre competencia y por lo tanto no realiza ningún ajuste en concepto de precios de transferencia.

El Organismo Fiscal al auditar el estudio de precios de transferencia acepta el método seleccionado, en este caso el margen neto de la transacción, los comparables utilizados, y el indicador del nivel de utilidad -margen sobre costos totales-, los ajustes realizados a las compañías independientes y el cálculo y conformación del rango intercuartil pero discrepa en cuanto al cómputo, de un ingreso que tuvo su origen en la nota de crédito mencionada, en el cálculo de la utilidad operativa de la compañía a fin de aplicar el método indicado.

Dicha nota fue emitida por Stiefel Laboratories Inc. USA por un importe de U\$S 750.000 a raíz de un acuerdo de asistencia comercial que oportunamente suscribiera el sujeto local y dicha compañía vinculada del exterior. Al recalcularse la utilidad de la compañía por su actividad de reventa de productos importados, aquélla queda fuera de rango de libre competencia y se realiza un ajuste en concepto de precios de transferencia.

La sociedad se opone al ajuste y en el procedimiento de determinación de oficio ofrece una pericia contable que le es denegada por el juez administrativo; se emite la resolución determinativa de oficio.

¹⁶⁴ TFN, sala A, 10/8/2017, “Stiefel Argentina SA s/apelación” y su acumulado N° 37.298-I caratulado “Glaxosmithkline Argentina SA. s/apelación”, sentencia que resuelve la resolución determinativa de oficio del 29/06/2012 referida al período fiscal 2005 y la resolución determinativa de oficio del 19/12/2012 referida a los períodos fiscales 2006 a 2009.

En su apelación ante el Tribunal Fiscal, la empresa alegó, además de controvertir el asunto de fondo, la nulidad de los actuados por habersele denegado la producción de la pericia contable en sede administrativa y, la prescripción, porque -a su entender- habían transcurrido los plazos legales para realizar la determinación de oficio.

El Tribunal se pronuncia en un fallo dividido.

El vocal por la minoría aceptó la nulidad, por un lado, por interpretar que el Fisco Nacional no había profundizado en las razones de la existencia de la nota de crédito y por el otro, porque al haber denegado la prueba pericial había vedado la posibilidad de llegar a la verdad material de los hechos. Dijo que la inversión de la carga de la prueba es relativa y que la carga de la prueba es compartida y en este caso, le correspondía a la Administración Federal, quién no había hecho un esfuerzo para demostrar la razón por la cual los ingresos generados por la nota de crédito no debían ser computados como utilidad operativa. Aquí se trajo a colación el antecedente Bhoeringer¹⁶⁵ en el que se estableció que la administración de la prueba es compartida.

A criterio de este vocal correspondía: rechazar la impugnación de la nota de crédito basada en la mera formalidad de su registración contable y; haber indagado sobre la verdadera razón de su origen -compartir gastos de comercialización para insertar determinados productos en el mercado-, así como en la razonabilidad de los montos involucrados, etc.

Se produce la pericia contable en el transcurso del proceso ante el Tribunal Fiscal.

Se desprende del informe pericial que la utilidad bruta se encontraba dentro del rango de los comparables, no así la utilidad neta.

Por su parte, uno de los vocales por la mayoría no reconoce la nulidad y dice que la omisión de producción de la pericia en sede administrativa se subsana en instancia del Tribunal, por lo tanto, no hay una lesión al derecho de defensa de la actora. En cuanto a la prescripción

¹⁶⁵ TFN, sala A, 13/4/2012, “Boehringler Ingelheim SA”, cit.

concluye que se estaba dentro del período en el cual el Organismo Fiscal se encontraba habilitado para resolver la determinación de oficio.

El contribuyente sostiene que en virtud del acuerdo comercial y en particular a través de la nota de crédito, se lo compensa con lo que hace falta para que se llegue a una rentabilidad como entre partes independientes, expresando que es habitual en otros países emitir estas notas de crédito para que el precio de transferencia quede justificado para las dos partes de la transacción. Al respecto el vocal concluye, que, es el propio contribuyente en base a estas manifestaciones quién admite que los precios no respetan el principio *arm's length*.

Este vocal, además, indica que, si bien de la pericia contable surge que esos importes se encontraban expuestos dentro de los ingresos y egresos, no se demostró que fueran de carácter operativo. Dicha exposición contribuía a generar un resultado como entre entes independientes aun cuando entre entes independientes no se reconocerían. Además, menciona que aquellos montos le eran reconocidos a título gratuito por lo que tampoco podían considerarse como vinculados con la operatoria habitual de la empresa (importación y reventa de mercaderías).

El otro vocal por la mayoría adhiere a la posición expuesta.

Vale señalar que en este caso se adopta un tratamiento distinto a aquél que se le había dispensado al ajuste económico por una *condonación de préstamos financieros* en la causa Volkswagen¹⁶⁶. En dicho antecedente, a la condonación que estaba contemplada en los ingresos se le acordó la naturaleza de operativa.

Finalmente, vale señalar que hubiere sido aplicable el acuerdo conclusivo voluntario como medio preventivo, en particular porque la apreciación de los hechos que fueron objeto de discusión pudo haberse ventilado en su transcurso y esto hubiere conducido a una correcta aplicación de la norma a este caso concreto.

Ahora bien, volviendo al texto de la norma que nos ocupa, ésta señala que, *el caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por*

¹⁶⁶ TFN, sala B, 7/7/2017, “Volkswagen Argentina SA s/apelación impuesto a las ganancias”. Expediente N° 30.954-I y acumulado N° 33.471-I.

*funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen*¹⁶⁷.

El caso que se intente conciliar será atendido por un órgano colegiado. Dicho órgano podría estar conformado por las autoridades superiores del Organismo Fiscal.

La norma continúa señalando que: *El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.*

El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.

El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.

*Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario*¹⁶⁸. Es decir, aquí el Fisco Nacional continuará con el procedimiento de determinación de oficio.

*El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley*¹⁶⁹.

*La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos*¹⁷⁰.

Respecto de este procedimiento algunos autores condicionan su validez a que se garantice que el contribuyente cuente con asesoramiento legal a fin de que se vele por el debido proceso y garantías en la tramitación del acuerdo (TOZZINI, 2018)¹⁷¹.

¹⁶⁷ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 2°.

¹⁶⁸ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 6°.

¹⁶⁹ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 7°.

¹⁷⁰ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 8°.

*El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión*¹⁷².

La Dra. García Vizcaíno, postula una coherencia dispositiva de esta parte de la norma en trato con las prescripciones del artículo 1º, tercer párrafo de la ley de rito en cuanto manda brindar a un contribuyente un tratamiento similar al otorgado a otros que se encuentren en su misma condición fiscal (GARCIA VIZCAINO, 2018)¹⁷³.

Si bien se coincide plenamente con la conclusión precedente, resultaría adecuado que las interpretaciones de cuestiones de puro derecho fueran objeto de publicidad por parte de la Administración Federal utilizando el medio de comunicación apropiado¹⁷⁴. A título de ejemplo, AFIP suele publicar actos que receptan criterios, que en algunos casos fueron objeto de controversia judicial y que llegaron a la más alta instancia¹⁷⁵ o aclaraciones sobre normas reglamentarias -entre otras- referidas al régimen de precios de transferencia¹⁷⁶. Estos actos son publicados en el sitio web del Organismo Fiscal, así como en el Boletín Oficial. La mera identidad de la cuestión de derecho resultaría suficiente para que los contribuyentes apliquen dicho criterio con alto grado de certeza e incluso les prevenga de recurrir a un eventual procedimiento conciliatorio.

La norma continúa diciendo que, *este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario*¹⁷⁷.

¹⁷¹ TOZZINI, G. I. (2018). Comentarios acerca del proyecto de reforma tributaria. ADLA, 1,9. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

¹⁷² Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, párr. 9º.

¹⁷³ GARCIA VIZCAINO, C. (2018). Modificaciones de la Ley 27430 a la Ley 11683. IMP – Práctica Profesional, XXIII, 14. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

¹⁷⁴ AFIP; Disposición 446/2009 (16/9/2009). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁷⁵ Nota Externa (AFIP) 1/2002 (BO 13/3/2002). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁷⁶ Nota Externa (AFIP) 6/2005 (BO 4/11/2005) y Nota Externa (AFIP) 1/2008 (BO 7/3/2008). Disponibles en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁷⁷ Ley 11.683, cit., art. s/n incorporado cont. del art. 16, últ. párr.

Vale traer a colación que, si bien puede entenderse que el crédito tributario resulte indisponible, en sentido estricto, puede resultar necesario que intervenga en su definición la voluntad del acreedor y deudor, en particular en relación a la concreción de los hechos y bases imponibles, en razón de que éstos pueden no ser unívocos por lo que la voluntad de las partes estará orientada a definir algún asunto sobre el que exista incertidumbre; por ejemplo, *para cuantificar un elemento de la base imponible en relación al valor de mercado*¹⁷⁸.

Si bien, en nuestro contexto normativo aún no se reglamentó este instituto, se considera aplicable en materia de precios de transferencia, cuando se genere la posibilidad de apreciar o valorar los hechos que tienen un impacto tributario significativo desde perspectivas distintas o surjan cuestiones novedosas relativas a la aplicación de la norma, siempre que se esté frente a una obligación que, aún no fue determinada. Este proceso de resolución se llevaría a cabo en una etapa anterior; por lo cual se estima, no habría contradicción con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal.

4.3. El procedimiento de acuerdo mutuo

Se pueden presentar casos en materia de precios de transferencia en los que, la imposición no resulte de acuerdo con los términos de un CDI y sea necesario requerir el inicio de un PAM.

A título de ejemplo, la Administración Fiscal determina que un residente fiscal argentino debe ingresar un impuesto superior al declarado a raíz de un ajuste de los precios de transferencia de los bienes vendidos/adquiridos o servicios realizados/recibidos a/de un sujeto vinculado residente de un país con el cual nuestro país haya celebrado un CDI. Va de suyo que el ajuste también puede referirse a otro tipo de transacciones inter-compañía, tales como las financieras.

En los supuestos descriptos, el contribuyente argentino puede solicitar que la AC reduzca o mitigue el ajuste y/o que la AC contraparte en el CDI permita un ajuste correspondiente en los resultados de la parte vinculada a fin de evitar la doble imposición económica.

¹⁷⁸ Modelo de Código Tributario del CIAT, ..., cit., art. 133. Comentario. 1.

La Ley 27.430 introdujo el Título IV a la ley de procedimiento tributario. En el primer Capítulo de este Título se sistematiza el PAM previsto en los CDIs suscriptos por nuestro país con países extranjeros (a excepción del CDI celebrado con Bolivia que no lo contempla).

Tal como lo establece la ley este mecanismo tiende a solucionar las controversias suscitadas en aquellos casos en que hubiere o pudiere haber, para un contribuyente en particular, una imposición no conforme a un determinado CDI celebrado por nuestro país¹⁷⁹. La nueva norma refiere a la designación de la AC, los requisitos formales y sustanciales, plazos y condiciones para su procedencia. También, establece las acciones a seguir ante casos planteados en una jurisdicción cocontratante de un CDI. Finalmente, trata los efectos de este procedimiento en procesos jurisdiccionales en la esfera administrativa o judicial.

De lo expuesto se desprende que el PAM habilita a la AC argentina a interactuar con la AC de su contraparte en un CDI a fin de intentar resolver la imposición que no sea conforme con las normas del citado instrumento.

Se designa a la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda como AC para entender en la tramitación del PAM¹⁸⁰¹⁸¹.

En la gestión del PAM, la AC está habilitada por la norma a requerir a *quien corresponda* documentación o informes que coadyuven a dilucidar la cuestión planteada y llegar a la verdad material de los hechos. Incluso, no rige el instituto del secreto fiscal para la provisión de aquéllos. Se establece un plazo límite -de un mes a partir de la recepción del pedido- en el cual el sujeto requerido debe satisfacer la solicitud que se le efectúa¹⁸².

El PAM comenzará con la presentación de una solicitud de inicio por parte de un residente fiscal de nuestro país o un no residente en él -en este último caso, en la medida que el respectivo CDI lo permita-. Los citados sujetos impulsarán dicha presentación cuando

¹⁷⁹ Ley 11.683, cit., art. 205 párr. 1°.

¹⁸⁰ Ley 11.683, cit., art. 206 párr. 1°.

¹⁸¹ Decreto 585/2018 (BO 26/6/2018). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*; art. 5°.

¹⁸² Ley 11.683, cit., art. 206 párr. 2°.

consideren enfrentar medidas adoptadas por uno de los Estados que implique o pueda implicar una imposición no conteste con el respectivo CDI¹⁸³.

En el supuesto de que la petición se refiera a un acto que aún no hubiera ocasionado una imposición contraria al CDI, el presentante debe fundamentar, en forma razonable, que existe una eventualidad efectiva de que esa imposición se produzca¹⁸⁴.

La AC argentina notificará a su contraparte en el CDI, respecto de la solicitud de inicio de PAM recibida¹⁸⁵. Es decir, independientemente de la jurisdicción en la que el contribuyente considere plantear su PAM, ambas ACs deben estar informadas de la presentación de la solicitud.

Por ejemplo, en el reciente Protocolo de Enmienda al CDI celebrado por nuestro país con el Brasil¹⁸⁶, una de las modificaciones que introdujo fue la posibilidad de que un residente de un Estado contratante pueda someter su caso a la AC de cualquiera de ambos Estados contratantes. Anteriormente, solo lo podía someter ante la AC del Estado Contratante del que era residente.

La norma procedimental estipula los requisitos formales mínimos que debe reunir la presentación aludida, a saber¹⁸⁷:

El inicio del procedimiento se formulará por escrito ante la mesa de entradas de la autoridad competente y deberá contener, como mínimo:

a) *Nombre completo o razón social, domicilio y CUIT o CUIL, de corresponder, de la persona que presenta la solicitud y de todas las partes intervinientes en las transacciones objeto de examen.*

¹⁸³ Ley 11.683, cit., art. 208 párr. 1°.

¹⁸⁴ Ley 11.683, cit., art. 208 párr. 2°.

¹⁸⁵ Ley 11.683, cit., art. 208 párr. 3°.

¹⁸⁶ Ley 27.441 (BO 23/5/2018), art. 14. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁸⁷ Ley 11.683, cit., art. 209.

- b) *Una exposición detallada sobre las personas y los hechos, actos, situaciones, relaciones jurídico-económicas y formas o estructuras jurídicas relativos al caso planteado, adjuntando copia de la documentación de respaldo, en caso de corresponder. Cuando se presenten documentos redactados en idioma extranjero, deberá acompañarse una traducción efectuada por traductor público nacional matriculado en la República Argentina.*
- c) *La identificación de los períodos fiscales involucrados.*
- d) *El encuadre técnico-jurídico que el contribuyente o responsable estime aplicable y las razones por las cuales considera que ha habido o probablemente haya una imposición contraria al convenio.*
- e) *La identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes intervinientes, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la cuestión.*
- f) *La indicación de si alguno de los sujetos intervinientes en las operaciones objeto de la presentación ha planteado la cuestión u otra similar, ante la otra autoridad competente del convenio. En caso afirmativo, adjuntar copia de la respuesta emitida por el otro Estado parte.*
- g) *La firma del contribuyente o de su representante legal o mandatario autorizado por estatutos, contratos o poderes, acompañando la documentación que avale dicha representación.*

Existen plazos para interponer la solicitud aludida¹⁸⁸:

- a) *con anterioridad a que finalice el plazo previsto en el respectivo CDI¹⁸⁹, o*

¹⁸⁸ Ley 11.683, cit., art. 207.

¹⁸⁹ Australia, Ley 25.238 (BO 31/12/1999), art. 25.1; Bélgica, Ley 24.850 (BO 22/7/1997), art. 25.1.; Brasil, Ley 22.675 (BO 17/11/1982), art. XXV, primer párr.; Canadá, Ley 24.398 (BO 13/12/1994), art. 25.1.; Chile, Ley 27.274 (BO 30/9/2016), art. 26.1; Dinamarca, Ley 24.838 (BO 24/7/1997), art. 26.1; España, Ley 26.918 (BO 18/12/2013), art. 25.1; Finlandia, Ley 24.654 (BO 10/7/1996), art. 25.1; Italia, Ley 22.747 (BO 24/2/1983), art. 26.1; México, Ley 27.334 (BO 21/12/2016), art. 26.1; Noruega, Ley 25.461 (BO 13/9/2001), art. 26.1; Reino de los Países Bajos, Ley 24.933 (BO 15/1/1998), art. 28.1; Federación de Rusia, Ley 26.185 (BO 3/1/2007), art. 25.1.; Reino de Suecia, Ley

b) dentro de los tres (3) años, contados a partir del día siguiente de la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptible de ocasionar una imposición no ajustada a las cláusulas del CDI¹⁹⁰.

A título de ejemplo, en el citado Protocolo de Enmienda al CDI celebrado por nuestro país con el Brasil se extendió el plazo para someter el caso a la AC a tres años contados desde la primera notificación de la medida no conforme a las disposiciones del CDI. Anteriormente era de dos años.

La norma procedimental, a su vez establece que, si no se cumplimentaran los requisitos formales mínimos o la AC estimare que es necesaria la presentación de documentación adicional o incluso la corrección de errores, se encuentra facultada para solicitar al contribuyente el aporte de la información complementaria o la enmienda de errores. A dichos fines la AC dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la presentación de la solicitud de inicio¹⁹¹.

Por su parte, el peticionante del PAM tendrá un mes -plazo que no podrá extenderse- para suplir las falencias. Sí esto no ocurriere en el término indicado, se archivan las actuaciones y se considera que la solicitud no fue presentada¹⁹².

Se fija un plazo de dos meses para que la AC se expida sobre la admisibilidad o eventualmente, el rechazo de una solicitud de inicio de un PAM. El plazo indicado se cuenta desde la recepción de la solicitud de inicio o de la documentación adicional que hubiere sido pedida por la AC¹⁹³. La decisión que se adopte debe ser notificada al contribuyente en el domicilio consignado por éste¹⁹⁴.

24.795 (BO 14/4/1997), art. 24.1.; Confederación Suiza, Ley 27.010 (BO 11/12/2014), art. 24.1. Disponibles en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁹⁰ Alemania, Ley 22.025 (BO 23/7/1979), art. 25; Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Ley 24.727 (BO 4/12/1996), art. 26. Disponibles en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁹¹ Ley 11.683, cit., art. 210 párr. 1°.

¹⁹² Ley 11.683, cit., art. 210 párr. 2°.

¹⁹³ Ley 11.683, cit., art. 211 párr. 1°.

¹⁹⁴ Ley 11.683, cit., art. 211 párr. 3°.

Se da por sentada la admisibilidad si transcurrido el término señalado en el párrafo anterior la AC no emitió pronunciamiento sobre la solicitud de inicio¹⁹⁵.

También, la norma dispone las situaciones que pueden conducir a la AC argentina a denegar el inicio de un PAM:

a) *Cuando la autoridad competente considere que no existe controversia respecto de la aplicación del convenio.*

b) *Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo establecido o se presente por persona no legitimada.*

c) *Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento de acuerdo mutuo, efectuada por el mismo sujeto, conteniendo el mismo objeto y la misma causa, siempre que la misma cuestión hubiera sido objeto de análisis en una presentación anterior.*

d) *Cuando medien otras razones debidamente fundadas por la autoridad competente.*

Resultaría conveniente a fin de brindar certeza a los sujetos que pretendan incoar un PAM la definición de las situaciones a que se refiere el inciso d) transcripto.

La resolución denegatoria debe ser comunicada al presentante, así como a la AC del otro Estado Contratante¹⁹⁶.

Si se trata de una petición relativa a una controversia por la correcta aplicación del CDI en la República Argentina, una vez admitido el caso, la AC debe comunicar la admisión del procedimiento al Organismo Fiscal para que éste le informe acerca de la existencia de procedimientos en trámite y de sentencias recaídas sobre la cuestión planteada¹⁹⁷.

Entonces, una vez aceptada la solicitud de PAM, la AC argentina se abocará a resolver el caso a través de un Acuerdo unilateral con el contribuyente siempre que la objeción que llevó a

¹⁹⁵ Ley 11.683, cit., art. 211 párr. 2°.

¹⁹⁶ Ley 11.683, cit., art. 212 últ. párr.

¹⁹⁷ Ley 11.683, cit., art. 213 párr. 1°.

plantear el procedimiento concierna a una incorrecta aplicación del CDI en la República Argentina¹⁹⁸.

Sí la AC argentina se ve imposibilitada de resolver el caso por entender que la imposición opuesta al CDI se manifiesta en el Estado contraparte, entrará en contacto con la autoridad extranjera a fin de resolver la cuestión por acuerdo mutuo a través de un Acuerdo bilateral¹⁹⁹.

Por otra parte, se fija el plazo máximo de seis meses para que la AC argentina emita una comunicación inicial expresando su postura respecto de una presentación que se hubiere realizado ante el otro Estado Contratante. Ese plazo comienza a correr a partir de la recepción de la comunicación y de la documentación de respaldo respectiva²⁰⁰.

Existen dos maneras de terminar el PAM:

a) *por desistimiento expreso del contribuyente, en cuyo caso se procederá al archivo de las actuaciones;*

b) *por decisión de la autoridad competente adoptada unilateral o bilateralmente, en cuyo caso deberá ser comunicada al presentante.*

En el supuesto previsto en a) así como en el caso de decisión unilateral adoptada por la AC deberán ser comunicados a la AC del otro Estado²⁰¹.

Se establece con carácter mandatorio que la decisión tomada por la AC que resulte favorable al contribuyente debe ser acatada por el Fisco Nacional en todo expediente administrativo o judicial en trámite en el que intervenga. Se determina que la adopción de dicho temperamento no implica la imposición de costas²⁰².

El procedimiento indicado no es incompatible con los remedios recursivos previstos en la norma doméstica.

¹⁹⁸ Ley 11.683, cit., art. 213 párr. 2°.

¹⁹⁹ Ley 11.683, cit., art. 213 párr. 2°.

²⁰⁰ Ley 11.683, cit., art. 214.

²⁰¹ Ley 11.683, cit., art. 215.

²⁰² Ley 11.683, cit., art. 216.

Finalmente, vale señalar que, la Ley 27.430 también modificó el instituto del secreto fiscal. En lo que aquí interesa, estableció que no rige para la AC cuando actúe en el marco de un PAM. Recapta este criterio la Administración Federal en su normativa interna²⁰³.

4.4. El ajuste correlativo o correspondiente

El artículo 9 segundo apartado de MOCDE, dice:

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado -y, en consecuencia, grave- los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

Esta norma indica, entonces, que si por un lado, una jurisdicción determina que una compañía debe ajustar sus resultados para que estos adhieran al principio del operador independiente y, por otro lado, la jurisdicción contraparte impuso esos beneficios, se establece que esta última jurisdicción debe aceptar el impacto que el ajuste en concepto de precios de transferencia determinado por la primera jurisdicción tiene en el impuesto ya pagado.

El objetivo del ajuste correlativo es evitar la doble imposición, cuyo origen se encuentra en la impugnación que haga un Estado de los beneficios de un contribuyente por no reflejar éstos el principio arm's length. Este ajuste, repercute en la situación fiscal de la compañía del exterior que es parte en la transacción que motivó el cuestionamiento fiscal.

²⁰³ Disposición (AFIP) 98/2009, (BO 3/3/2009), Anexo I, Publicación y/o difusión de información amparada por el secreto fiscal, 3. Excepciones al Secreto fiscal, 3.1.6. Disponible en Base de Datos Infoleg – Información Legislativa.

Los Estados que deben aceptar el ajuste correlativo son reticentes a su aceptación automática, ya que esto implica adoptar las conclusiones a las que hubiere llegado la autoridad fiscal de otra jurisdicción.

Se estima que la aceptación de este tipo de ajuste generalmente tendrá lugar en el marco de un PAM (en su versión extendida, comprendiendo el arbitraje) o de inspecciones simultáneas.

En nuestro contexto, la Administración Fiscal se inclinó por la posibilidad de aceptar un ajuste a favor del contribuyente argentino, sí la jurisdicción extranjera acepta ajustes correlativos y dicho procedimiento hubiera sido convenido por las ACs de un CDI suscripto por nuestro país²⁰⁴.

En cuanto a la *inspección simultánea*, forma de auditar la situación fiscal de un contribuyente en materia de precios de transferencia, está contemplada en nuestra legislación del impuesto a las ganancias. Es así como, la Administración Federal puede llevarla a cabo con autoridades extranjeras de países con los cuales Argentina haya suscripto *un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos*²⁰⁵.

Se define a ese tipo de fiscalización como aquella en la que las autoridades de dos jurisdicciones se ponen de acuerdo para fiscalizar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las cuales tengan un interés común o conexo a fin de intercambiar cualquier información relevante que se obtenga de esa manera.

Autorizada doctrina se expresa de forma favorable respecto de esta forma de auditoría (FIGUEROA, 2012)²⁰⁶.

4.5. Las auditorías conjuntas

²⁰⁴ AFIP DGI; Dirección de Asesoría Técnica (DI ATEC); 8/2000; del 19/1/2000. Disponible en Base de Datos *AFIP Biblioteca Electrónica*.

²⁰⁵ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 8°.

²⁰⁶ FIGUEROA, A. H. (2012). Intercambio de información fiscal o convenio para evitar la doble imposición internacional con la República Oriental del Uruguay. IMP 2012-4, 75 - Consultor Tributario 2012 (abril), 21. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

Estas fiscalizaciones se llevan a cabo por dos o más administraciones tributarias en forma conjunta, para compartir información, ahorrar recursos y minimizar o acelerar la resolución de controversias. Son procedimientos novedosos, pero pueden ser útiles para las administraciones tributarias de países en vías de desarrollo con recursos escasos o experiencia limitada o que no sean expertos en un determinado sector de la industria o en temas específicos. Se aprecian como situaciones negativas a contemplar: los idiomas diferentes en los que se manejan los fiscalizadores, la facultad para acceder a información de un contribuyente extranjero, etc.

En la ley del impuesto a las ganancias se prevé que la Administración Federal pueda realizar inspecciones conjuntas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos²⁰⁷.

Algunos autores consideran que la actuación de ambas autoridades fiscales en un mismo territorio puede afectar la soberanía de un país. El Dr. Figueroa relata que en 1979 y 2004 los países en desarrollo, además de algunos desarrollados, objetaban este tipo de fiscalizaciones por el motivo indicado. Actualmente, la posición del Comité de Expertos de ese Organismo internacional es distinta, aconsejando a las autoridades fiscales evaluar formar parte de las fiscalizaciones conjuntas (FIGUEROA, 2012)²⁰⁸. También vale acotar que, la postura de nuestro país varió. Según comenta el citado autor la posición oficial en un evento internacional que se llevó a cabo en 1996 fue contraria a la implementación de esta forma de accionar. Ahora bien, es dable señalar que la facultad de realizar este procedimiento fue acordada al Organismo Fiscal por el legislador a través de la reforma de la ley del impuesto a las ganancias producida por la Ley 25.239 del año 1999.

²⁰⁷ Ley 20.628, texto ordenado por el decreto 649/1997, cit., art. 15, párr. 8°.

²⁰⁸ FIGUEROA, A. H. (2012). Intercambio de información fiscal ..., cit.

5. ASPECTOS A CONSIDERAR A LA LUZ DE LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL

Seguidamente, se describirán las distintas etapas de un Programa APA que -con carácter general- se contemplan en la normativa extranjera y que pueden constituir prácticas a tener en consideración al momento de efectuar una propuesta de reglamentación de la DCPOI.

5.1. Etapas de un programa APA

5.1.1. Instancias previas

Algunas jurisdicciones establecen que, antes de formalizar la petición de Acuerdo se realice una presentación en una fase preliminar. Generalmente, esa presentación conducirá a una reunión preliminar entre la autoridad y el peticionante, quienes sabrán qué esperar uno del otro a lo largo de la tramitación del procedimiento.

El objetivo de esta etapa es encaminarse a una revisión más sólida de la presentación definitiva y de la documentación que la acompañará todo lo cual habilitará un trámite más fluido del Acuerdo.

En esta etapa se determinará el alcance del Acuerdo; se identificarán los temas de precios de transferencia; se definirá la pertinencia de la inclusión de la transacción internacional en el Acuerdo; y se intercambiarán opiniones sobre los términos generales del Acuerdo²⁰⁹.

A los fines indicados se deberá proporcionar, entre otra, la siguiente información: la estructura global del Grupo, la descripción de la industria en la que opera, la identificación de las compañías vinculadas y su localización, el modelo de negocios de los tres últimos años previos a la presentación, el perfil funcional y de riesgo propios y de sus vinculadas, las transacciones a ser cubiertas, los antecedentes de fiscalizaciones a las que hubieren estado sometidas dichas transacciones, las transacciones que no serán cubiertas, la metodología de precios que se pretende utilizar, los litigios pendientes en materia de precios de transferencia,

²⁰⁹ India; Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes, Notification N° 36/2012, (Gazette of India Extraordinary, Part II, Section 3, Sub-Section (ii), 30/8/2012), Sub-rule (5) of rule 10H [en línea] <http://www.incometaxindia.gov.in/communications/notification/92011000000000180.pdf>

etc.²¹⁰²¹¹²¹². Delineándose, asimismo, los elementos básicos de la propuesta que se realizará a la AC²¹³.

La AC podrá pedir aclaraciones y finalmente, con todos estos elementos de juicio emitir opinión sobre la viabilidad o no de solicitar el acceso al Acuerdo.

Llama la atención que esta presentación preliminar pueda ser realizada en forma anónima. El objetivo es garantizar la confidencialidad de la información que se proporcione, así como de los hechos descriptos. Así lo prevén las normas de India. En este caso, no resulta imprescindible dar a conocer la razón social del potencial peticionante de un APA, así como tampoco la identificación de las empresas vinculadas que participarán en las transacciones a ser cubiertas²¹⁴. A fin de poder interactuar con la AC, se deberá nominar un representante a dichos efectos²¹⁵.

Se debe señalar que en esta etapa preliminar también se podrá evaluar, sí en materia de precios de transferencia los riesgos justifican la asignación de recursos humanos y materiales de que dispone la AC a fin de que ésta haga un aprovechamiento eficiente de aquéllos; o sí en la transacción internacional una de las partes obtiene un beneficio de las estructuras, transacciones o condiciones a las que se refiere el APA; y en particular analizar respecto de sí ese beneficio fiscal se obtiene en detrimento de la otra parte de la transacción; o sí en ausencia de un APA, se produce doble imposición o se genera una controversia fiscal (aspecto a considerar en el caso de Acuerdos bilaterales en los cuales se parte del presupuesto de la potencial o real doble imposición)²¹⁶.

5.1.1.1. Condiciones para acceder a un APA

²¹⁰ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Sub-rule (2) of rule 10H.

²¹¹ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEC, [See sub-rule (2) of rule 10H] Application for a pre-filing meeting.

²¹² Para una detallada descripción de la información que debe proporcionar el contribuyente en esta etapa, véase (BERTAZZA, 2018 ps. 487/488).

²¹³ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, sección 1ª, art. 21.1.

²¹⁴ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEC ..., Note 3.

²¹⁵ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEC ..., Note 6.

²¹⁶ Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 12. What does the APA team leader consider when deciding whether the ATO will invite the taxpayer to lodge a formal APA application?, 12.C.

Algunas jurisdicciones fijan ciertas condiciones materiales para acceder a un APA -ya sea montos mínimos de las transacciones a ser cubiertas, otras estipulan requisitos de complejidad de las transacciones involucradas, y otras establecen requisitos cualitativos, entre ellos de conducta fiscal. Todas estas medidas están encaminadas a hacer una eficiente asignación de recursos materiales y humanos para la tramitación del instrumento que nos ocupa.

5.1.1.1.1. Por monto de transacción

En ciertos casos solo se puede solicitar un APA si las transacciones controladas por todo el período cubierto por el Acuerdo exceden el valor total de €30.000.000. Es decir, si el APA fuera a cubrir un período de tres años, el monto de las transacciones con partes relacionadas debería exceder €30.000.000 por los tres períodos en conjunto²¹⁷. Pero, aun cuando las transacciones controladas no excedieran el monto indicado, se puede presentar un APA y éste ser aceptado por la autoridad fiscal si el caso es suficientemente complejo o si resulta de suma importancia para el comercio o negocios de Albania²¹⁸.

En otros casos, el requisito refiere a transacciones pasadas. Es así como, para poder solicitar un APA el volumen de las transacciones con partes relacionadas tendrá que superar los RMB 40.000.000²¹⁹ por cada uno de los tres años anteriores a aquél en el que la autoridad fiscal notifique a la compañía la aceptación de la solicitud de acceder a un APA²²⁰.

5.1.1.1.2. Por modalidad de Acuerdo

En otras ocasiones, también se condiciona la posibilidad de acceder a determinado tipo de APA.

De la aplicación de este procedimiento, se puede colegir que -como se expresara ut supra-, un APA unilateral no ofrece la misma seguridad jurídica que un APA bilateral, dado que aquél no le garantiza al contribuyente que la administración fiscal del otro país no cuestione la

²¹⁷ Albania; Instruction N° 9, Date 27/2/2015, On Advance Pricing Agreements, 5. Eligibility 5.1 [en línea] <https://www.tatime.gov.al/eng/c/4/96/139/transfer-pricing>

²¹⁸ Albania; Instruction N° 9, ..., cit., 5.2

²¹⁹ RMB: renminbi, moneda de curso legal de la República Popular China.

²²⁰ People's Republic of China; Public Notice [2016] 64, 11/10/2016, párr. 4 [en línea] http://www.shuiyicha.com/fj/fg/zj/fj_15207

valorización de las transacciones intragrupo, por ello las administraciones fiscales privilegian -siempre que sea posible- los Acuerdos bilaterales.

No obstante, lo expuesto, la administración francesa admite que los contribuyentes puedan petitionar un APA unilateral, a saber: cuando no exista ningún procedimiento APA en la otra jurisdicción extranjera, de esto se deduce que, se privilegia la suscripción de APAs bilaterales en la medida que las transacciones se realicen con jurisdicciones que cuenten con un procedimiento APA equivalente al francés; cuando las transacciones involucren a varios países (vgr. compañía manufacturera en Francia que posee distribuidores en numerosos países extranjeros), pero si las transacciones son realizadas con compañías situadas en Estados con los que se encuentre disponible el procedimiento bilateral, se privilegiará este tipo de procedimiento con respecto a esos Estados; cuando las transacciones versen sobre temas particulares o de una complejidad limitada pero que son fuente recurrente de divergencias (vgr. la refacturación de gastos comunes al conjunto de sociedades del Grupo o gastos de dirección general, etc.); cuando se trate de una pequeña o mediana empresa²²¹.

No obstante, se advierte que, no se admitirá un APA unilateral para transacciones que se realicen con empresas situadas en países con los que no se haya concluido un CDI si éstos disponen de un régimen fiscal privilegiado en los términos del artículo 238 A del Código General de Impuestos²²²²²³.

Por su parte, la ley fiscal alemana no permite a la autoridad fiscal realizar un Acuerdo con un contribuyente. Sin embargo, en la medida en que exista un CDI que prevea el PAM conforme

²²¹ République Française; SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale ..., cit., Accord unilatéral

²²² République Française; SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale ..., cit., Accord unilatéral.

²²³ République Française; Code général des impôts: *Las personas se encuentran bajo un régimen fiscal privilegiado en un determinado Estado o territorio si allí no son imponibles o si están sometidas a impuestos sobre los beneficios o las rentas cuyo importe sea inferior en más de la mitad al impuesto sobre los beneficios o sobre las rentas al que habrían sido gravadas según el derecho común en Francia, de haberse domiciliado o establecido en Francia* [en línea]

https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=3E3F8490DA2E68630DEE147F018AB958.tplgfr38s_2?idSectionTA=LEGISCTA000006179602&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20180614

a los incisos 1 y 3 del artículo 25 de MOCDE, las autoridades fiscales pueden llegar a un Acuerdo con la otra AC²²⁴.

5.1.1.1.3. Por comportamiento fiscal

Como ya se adelantara, además de parámetros cuantitativos se pueden establecer otras exigencias que hacen hincapié en la *conducta fiscal del presentante* para habilitarlo a acceder a un APA, a saber, que: no se haya incurrido en una evasión fiscal significativa en los tres últimos años²²⁵; se confeccione documentación según los requisitos indicados por la norma²²⁶; se preparen los informes de precios de transferencia²²⁷; se cumpla con cualquier otro requisito establecido por el Ministerio de Finanzas²²⁸²²⁹.

5.1.1.1.4. Por características de la transacción

En otros casos, nos encontramos ante condiciones cualitativas, por ejemplo, respecto *de la transacción a ser cubierta* que: tenga sustancia; la compañía peticionante tenga un genuino interés en llevarla a cabo; se ejecute por un periodo de tiempo prolongado y que no finalice en cuanto se suscriba el APA²³⁰²³¹.

²²⁴ Germany; Information on bi or multilateral mutual agreement procedures under double taxation agreements for reaching Advance Pricing Agreements (“APA”) aimed at granting binding advance approval of transfer prices agreed between international associated enterprises, 5/10/2006, 1., General 1.2 The term “APA”, definition, legal basis, párr. 2 [en línea]

<https://www.oecd.org/ctp/dispute/47655669.pdf>

²²⁵ Republic of China (Taiwan); Regulations Governing Assessment of Profit-Seeking Enterprise Income Tax on Non-Arm's-Length Transfer Pricing, 13/11/2017, Chapter 5 Advance Pricing Arrangement, art. 23.2 [en línea]

<http://law.moj.gov.tw/eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340019>

²²⁶ Republic of China (Taiwan); Regulations, ..., cit., art. 23.3.

²²⁷ Republic of China (Taiwan); Regulations, ..., cit., art. 23.4.

²²⁸ Republic of China (Taiwan); Regulations, ..., cit., art. 23.5.

²²⁹ Sin perjuicio de que además se consideren parámetros cuantitativos que el monto total de las transacciones a ser cubiertas no sea inferior a NT\$ 500 (NT\$: nuevo dólar taiwanés) millones, el monto total anual de tales transacciones no sea inferior a NT\$ 200 millones.

²³⁰ Republika Slovenija; Transfer Pricing Advance Pricing Agreements (APAs), Detailed Description, Version 1, January 2017, 3. Conditions for Conclusion of APA [en línea]

http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FwVBpnkMZzEJ:www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Transferne_cene/Opis/Detailed_description_1_version_Advance_pricing_agreements_APAs.pdf+&cd=1&hl=es-419&ct=clnk&gl=ar&client=firefox-b-ab#4

²³¹ A los requisitos señalados deben añadirse que, la autoridad fiscal y el solicitante se hayan reunido y convenido que el Acuerdo resulte factible, y acepten concluir un Acuerdo (conf. Republika Slovenija, Transfer Pricing ..., cit., 3. Conditions for Conclusion of APA).

5.1.1.1.5. Por grado de dificultad en la aplicación de la metodología

Se identificaron disposiciones que apuntan a la *metodología arm's length* propiamente dicha, así como a la eficiente *asignación de recursos*. En el Reino Unido, cada solicitud de APA se evalúa atendiendo a sus particulares características, pero en general HMRC²³² tendrá en cuenta en conjunto, los siguientes factores²³³: existencia de dudas justificadas respecto a la aplicación del principio de libre concurrencia (no encuadra en esta situación, la simple identificación de comparables de mercado para la transacción que se pretenda cubrir por el APA); presentación de una propuesta innovadora en materia de aplicación de métodos, siempre que no exista un método más apropiado y directo, y que HMRC o su contraparte extranjera no la considere ostensiblemente agresiva fiscalmente; alta probabilidad de existencia de doble imposición en ausencia de un APA (factor a favor de considerar una solicitud de APA); apropiado uso de los recursos gubernamentales.

Si bien, compañías de pequeña o gran envergadura pueden enfrentar temas complejos en materia de precios de transferencia, al existir un umbral mínimo a partir del cual las transacciones se encuentran sujetas a las normas de precios de transferencia, se entiende que serán pocas las ocasiones en las que el primer tipo de compañías mencionado soliciten un APA por lo que la atención se centrará en transacciones a ser cubiertas que reconozcan cierta envergadura²³⁴.

5.1.2. Tramitación del Acuerdo

5.1.2.1. Presentación y contenido de la solicitud

La normativa colombiana indica que la solicitud de Acuerdo que se plantee debe referir, al menos los siguientes datos: razón social, número de identificación tributaria, país de residencia, domicilio y dirección del contribuyente y del(los) vinculado(s) cubiertos(s) a ser cubiertos por el Acuerdo; descripción general de la actividad económica principal y de las

²³² United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland; HMRC: Her Majesty Revenue & Customs.

²³³ United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland; HMRC internal manual, International Manual, Transfer pricing: methodologies: Advance Pricing Agreements: who may apply? Published 9/4/2016 (updated: 18/7/2018), 2. [en línea]

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm422040>

²³⁴ United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland; HMRC internal manual, ..., cit., 3.

actividades accesorias que desarrollan el solicitante y su(s) vinculado(s) con el(los) cual(es) se celebren operaciones a ser cubiertas por el Acuerdo; estructura organizacional nacional e internacional, composición del capital social y principales acuerdos celebrados por los vinculados intervinientes en la operación con incidencia en los estados financieros; descripción del contenido del Acuerdo que se pretende formular, relacionando cada uno de los tipos de operación que serán cubiertos, y la moneda que se prevé utilizar; formulación de las hipótesis críticas; explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación en los tres últimos ejercicios fiscales, o su estimación. A la solicitud de APA debe acompañarse la información referida al análisis económico y la información genérica respecto de APAs, convenios o propuestas de valoración aprobadas o en trámite ante administraciones tributarias de otros Estados; identificación genérica de operaciones realizadas con entidades vinculadas que no serán cubiertas por el Acuerdo, con una breve explicación de los motivos por los cuales no se incluyen y; demás información que el contribuyente considere pertinente²³⁵.

En India, el solicitante de un Acuerdo debe presentar información similar a la detallada en el párrafo precedente, a la que se debe agregar, entre otra, los datos de la solicitud presentada ante la AC de la contraparte en Acuerdos bilaterales o multilaterales -si no se hubiere realizado, la fecha en la que se realizará o los motivos por los cuales no se efectuará²³⁶²³⁷.

El alcance que se le dará a la documentación presentada estará limitado exclusivamente a la tramitación del Acuerdo y respecto del Acuerdo propiamente dicho²³⁸.

México adoptó el estándar internacional de documentación²³⁹ que resultó de la Acción 13 del Proyecto BEPS²⁴⁰. En esa línea, los contribuyentes deben adicionar a la solicitud de APA información de similar tenor a la establecida en el estándar aludido²⁴¹.

²³⁵ Colombia; Decreto 3030/2013 (DO 30/12/2013), art. 15 [en línea] <https://www.cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2013/DECRETO%203030%20DEL%207%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

²³⁶ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CED [See sub-rule (1) of rule 10-I] Application for an Advance Pricing Agreement.

²³⁷ Para una detallada descripción de la información que debe proporcionar el contribuyente en esta etapa, véase (BERTAZZA, 2018 ps. 490/492).

²³⁸ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit. art. 23.1.

²³⁹ México; Ley del Impuesto sobre la Renta (DOF 11/12/2013), última reforma publicada DOF 30/11/2016, art 76-A [en línea] http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

5.1.2.2. Gestión del Acuerdo

Luego de recibida la solicitud, la autoridad evaluará la propuesta y la documentación inherente que se le hubiere suministrado, estando facultada para solicitar al presentante aclaraciones e informes adicionales²⁴².

Constituye una tendencia reciente, realizar visitas *in situ* a las instalaciones operativas del peticionante. Este análisis que se práctica en el lugar y condiciones donde se desarrolla la operatoria a ser cubierta por el Acuerdo complementa el tradicional análisis de *escritorio*. El objetivo es realizar un completo análisis funcional de los activos, riesgos y funciones de ambas partes vinculadas que intervienen en la operatoria²⁴³. El análisis funcional bipartito sugerido para el archivo local por Directrices (versión 2017 que receipta el resultado de la Acción 13 del Proyecto BEPS) (LIQUIN, 2018)²⁴⁴ ya está siendo adoptado por jurisdicciones europeas.

Usualmente, la administración contará con un plazo para tramitar la petición de Acuerdo; su extensión puede variar de seis meses²⁴⁵ hasta dos años²⁴⁶, y siempre contados desde el momento en que se ponga a disposición de la administración la totalidad de la documentación o información que ésta demande para resolver el procedimiento.

²⁴⁰ OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

²⁴¹ México; Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, Anexo 1-A (DOF 26/12/2016). Ficha de trámite 102/CFE Consultas en materia de precios de transferencia [en línea] http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2017/resolucion_miscelanea_2017.a.spx

²⁴² España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 24.

²⁴³ México; Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017. (DOF 15/5/2017). Regla 2.12.8. párr. 2° [en línea] http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2017/resolucion_miscelanea_2017.a.spx

²⁴⁴ LIQUIN, G. V. (2018). Precios de transferencia. Normativa comparada tendiente a reforzar la 'sustancia'. *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), Tomo XXXIX, mayo.

²⁴⁵ Chile; Circular N° 29, (Sistema de Publicaciones Administrativas 14/6/2013), cap. II, nro. 9. apart. B) [en línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2013/circu29.pdf

²⁴⁶ Colombia; Estatuto tributario; Impuesto sobre la Renta y Complementarios, Acuerdos Anticipados de Precios; art. 260-10. 4° [en línea] <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/93570fbc3bf4e6905256f0c00773774?OpenDocument>

En cierta jurisdicción, el silencio de la administración tiene un carácter relevante. La solicitud debe ser contestada dentro de los 120 días (previéndose la posibilidad de una extensión a 180 días)²⁴⁷, sí no lo fuere se considerará una certificación a priori de que la política de precios de transferencia de la compañía es arm's length²⁴⁸. Por el contrario, si el procedimiento no culmina en el plazo fijado y transcurrido el mismo no se notifica al peticionante una resolución expresa, se entenderá que la propuesta fue desestimada²⁴⁹.

5.1.2.3. Costos

En algunas legislaciones se estipula que los contribuyentes afronten aranceles para la tramitación de los APAs; se los puede establecer según se trate de, una presentación original en: €20.000, una renovación: €15.000 o una modificación en: €10.000²⁵⁰.

Se estipulan aranceles diferenciales para los pequeños contribuyentes atendiendo a la envergadura de las transacciones que éstos operen; en ese orden, cuando se trate de transacciones inter-compañía de bienes tangibles inferiores a €5.000.000 y otro tipo de transacciones inter-compañía inferiores a €500.000, los importes indicados en el párrafo precedente por los trámites mencionados se reducen a la mitad²⁵¹.

Asimismo, se contempla en un caso muy especial que estos aranceles puedan ser disminuidos por la administración -a solicitud del contribuyente-, por ejemplo, cuando el hecho de afrontarlos le represente a éste un grave perjuicio y cuando haya un interés especial de la administración en la implementación del APA²⁵².

Ahora bien, si se retira o rechaza la solicitud de APA, o incluso si no se llega a un Acuerdo, los aranceles abonados no se devuelven²⁵³.

²⁴⁷ Israel; Income Tax Ordinance [new version] 5721-1961, art. 85 A, inc. (d), apar. (4) [en línea] <http://www.icnl.org/research/library/files/Israel/Ordinance.pdf>

²⁴⁸ Israel; Income Tax Ordinance [new version] 5721-1961, cit., art. 85 A, inc. (d), apar (5).

²⁴⁹ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit. art. 25, 4.

²⁵⁰ Germany; Fiscal Code, version promulgated on 1/10/2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by art. 5 of the Ordinance of 3/12/2015 (Federal Law Gazette I p. 2178), Section 178^{va} Costs of making special use of the revenue authorities, (2) [en línea] http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.pdf

²⁵¹ Germany; Fiscal Code, version promulgated on 1/10/2002 ..., cit., (3).

²⁵² Germany; Fiscal Code, version promulgated on 1/10/2002 ..., cit., (4).

²⁵³ Germany; Fiscal Code, version promulgated on 1/10/2002 ..., cit., (5).

En ciertas jurisdicciones, el solicitante de un APA debe justificar el desistimiento de la solicitud, aún así, los importes abonados por la sustanciación del procedimiento no le son devueltos²⁵⁴.

En otros casos, se debe pagar un arancel para efectuar una solicitud de APA equivalente al 1 % del valor de las transacciones que se pretende cubrir con el Acuerdo. No obstante, dicho arancel está sujeto a los siguientes límites, no solo en función del *tipo de APA* de que se trate sino también en atención al *tipo de transacción* a ser cubierta²⁵⁵. En el caso de APAs unilaterales relativos a transacciones domésticas: se percibe de PLN 5.000²⁵⁶ a PLN 50.000; mientras que si se refiere a transacciones internacionales: se exige de PLN 20.000 a PLN 100.000. Si se trata de APAs bilaterales o multilaterales: se requiere de PLN 50.000 a PLN 200.000. En el caso de renovación, los aranceles indicados se reducen a la mitad.

Finalmente, se puede apuntar que en otros países el trámite del procedimiento es gratuito por vigencia del principio de gratuidad salvo que existiere una norma que estipule lo contrario²⁵⁷.

5.1.3. Finalización del procedimiento

El procedimiento puede finalizar con: el pleno acuerdo de las partes respecto de la propuesta de valoración efectuada por el contribuyente en su solicitud de apertura del procedimiento; el acuerdo parcial con relación a dicha propuesta (el contribuyente acepta llegar a esta posición, caso contrario no le sería posible suscribir el Acuerdo); el rechazo de la propuesta de valoración (se descarta que la decisión debe estar sólidamente fundada).

El acuerdo a que llegaran las partes se formaliza mediante la suscripción de un convenio entre la AC y el contribuyente, que como mínimo contendrá los siguientes elementos: lugar y fecha de su formalización; nombre y apellido o razón social o denominación completa y número de

²⁵⁴ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEE [See sub-rule (2) of rule 10J] Application for withdrawal of APA request.

²⁵⁵ Poland; Accounting Ace (Accace), 2018 Transfer Pricing Overview [en línea] <https://accace.com/wp-content/uploads/2017/05/2018-04-Transfer-Pricing-Poland-EN-compressed.pdf>

²⁵⁶ PLN: esloti, divisa polaca.

²⁵⁷ Chile; Ley 19.880, Bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado, (DO 29/5/2003) y actualizada al 20/8/2008, capítulo I, arts. 4° y 6° [en línea] <http://bcn.cl/1uv5j>

identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere el Acuerdo; conformidad de los contribuyentes con el contenido del Acuerdo; descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta (transacciones internacionales contenidas en el Acuerdo); elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo; periodos fiscales o de liquidación a los que será aplicable el Acuerdo y fecha de entrada en vigor de éste; hipótesis críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del Acuerdo en los términos recogidos en el mismo²⁵⁸.

Por otra parte, las Directrices recomiendan que, si se rechazara la propuesta de Acuerdo, esto no debiera ser un incentivo para iniciar una fiscalización²⁵⁹.

Respecto del plazo de duración del Acuerdo, se puede señalar que generalmente un APA será concretado por un período determinado que oscilará entre 3 y 5 años (sin tener en cuenta períodos de roll-back). En APAs bilaterales, la AC podrá considerar otra vigencia lo que debe ser consentido por la AC contraparte en un CDI, pero el período a considerar no podrá ir más allá de los cinco años²⁶⁰.

Se puede fijar un plazo máximo para los APAs unilaterales, pero pueden establecerse plazos de vigencia distintos para los APAs bilaterales o multilaterales al amparo de CDIs²⁶¹.

En ciertas jurisdicciones, la duración del APA se deja librada a la discrecionalidad de la administración²⁶².

5.1.3.1. Hipótesis críticas

5.1.3.1.1. Definición

Uno de los elementos que integra el Acuerdo se lo denomina “*hipótesis críticas*”.

²⁵⁸ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 25.2.

²⁵⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.167.

²⁶⁰ Ireland; Revenue Irish Tax and Customs, *Bilateral Advance Pricing Agreement Guidelines*, 9/2016, APA term & roll-back, 32 [en línea]

<https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/documents/apa-programme-guidelines.pdf>

²⁶¹ Albania; Instruction N° 9, ..., cit., 7. Maximum covered period, 7.2.

²⁶² Republika Slovenija; *Transfer Pricing* ..., cit., 6. Extension of APA.

Se las define como, cualquier hecho que, bajo el control o no del contribuyente, se relacione con el contribuyente, una tercera parte, una industria o condiciones de negocios y económicas, cuya existencia resulta material al método de precios de transferencia propuesto por el contribuyente ya que, son criterios de negocios y económicos objetivos que constituyen la base de la propuesta de dicho método.

Las hipótesis críticas comprenden las circunstancias particulares que pueden afectar materialmente al método de precios de transferencia o su aplicación durante la vigencia del Acuerdo.

Como se expresara, algunos hechos pueden no encontrarse bajo el control del sujeto que suscribe el APA ni de la administración, aun así, deberían ser incluidos en el APA. Por ejemplo, puede verificarse un cambio pronunciado en las condiciones económicas en la industria de que se trate afectando la hipótesis crítica que se plantee y que, eventualmente puede referirse a los límites entre los cuales podrían variar las ventas reales respecto de las proyectadas.

Ahora bien, no se puede descartar que el incumplimiento puede devenir de acciones adoptadas por el propio contribuyente suscriptor del APA, quién por razones estrictamente comerciales se pueda haber visto impelido a cambiar su estrategia de negocios o inclusive transferir un segmento de negocios que estuviere cubierto por el APA.

Se definen, de antemano, las circunstancias de tal significatividad que, de modificarse provocarían que, una parte de un Acuerdo en una situación arm's length se viera obligada a no continuar con dicho Acuerdo.

5.1.3.1.2. Guía para elaborar hipótesis críticas

A continuación, se expone una serie de pautas que se estima oportuno considerar al momento de construir hipótesis críticas a ser incorporadas en un Acuerdo (BANIEWICZ, 2001)²⁶³:

²⁶³ BANIEWICZ, J. P. (2001). APA Critical Assumptions, 16/10. Obtenido de https://www.irs.gov/pub/irs-apa/critical_assumptions.pdf

a) *Realizar hipótesis flexibles*: dado que, si las hipótesis críticas no se cumplen, implicará que las cosas cambiaron de manera tal que es apropiado cancelar el APA. También, es una forma de coartar la posibilidad de que el contribuyente pueda manipular un incumplimiento de la hipótesis. Además, esta pauta permitirá que se valore -entre otros aspectos- el tiempo que demanda la negociación de un APA ya que no resulta necesario retornar a la mesa de negociación por el mero hecho de que una hipótesis no se cumple.

b) *Elaborar hipótesis críticas objetivas, cuando ello sea posible*: las hipótesis críticas pueden tomar la forma subjetiva (cambios materiales en el negocio) u objetiva (ventas que disminuyen más allá de un cierto porcentaje); sin embargo, se privilegia la forma objetiva. A título de ejemplo es más conveniente, a fin de evitar disputas, estipular que “*las ventas podrán caer más allá de un determinado porcentaje*” a establecer que “*las ventas podrán caer “sustancialmente”*”.

c) *Utilizar normas de precios de transferencia en las hipótesis críticas*: ejemplo, en vez de expresar, “*las ventas no fluctuarán demasiado respecto de los montos presupuestados*” sería pertinente establecer que, “*las fluctuaciones en las ventas causarán ciertos ajustes en el rango*”, es decir construir una hipótesis haciendo referencia a un ajuste al rango.

d) *No confundir hipótesis críticas con el alcance de un APA*: correspondería definir en la composición de las transacciones cubiertas que los “*nuevos productos que no serán cubiertos por el APA*” y no bajo la forma de una hipótesis crítica.

e) *No confundir hipótesis críticas con obligaciones del contribuyente*: en un APA se puede determinar que el contribuyente colecte y conserve cierto tipo de información y documentación, lo cual debe establecerse expresamente como uno de los términos del Acuerdo y no como una hipótesis crítica.

5.1.3.1.3. Tipos de hipótesis críticas

Se formulan distintos tipos de hipótesis críticas (BANIEWICZ, 2001)²⁶⁴:

²⁶⁴ BANIEWICZ, J. P. (2001). APA Critical Assumptions, cit.

a) *De tipo operacional:* refieren, entre otras, a “que la compañía que suscribe el APA no efectúe deducciones en concepto de gastos por reestructuración por un monto que exceda a ‘X’”; “que las compras cubiertas sean un ‘X’ monto de productos terminados importados”. Las hipótesis críticas señalarán que, los siguientes ítems no sufrirán modificaciones substanciales: *clientes, productos, riesgos, funciones, activos, políticas de precios, estructura de negocios, activos operativos, presencia o ausencia de activos intangibles, propiedad de activos intangibles, acuerdos de licencia, personal específico, localización de personal o de ejecutivos clave, montos o porcentajes de regalías, etc.*

b) *De tipo legal:* apuntan a “cambios significativos en las normas aduaneras, cambios significativos en las normas regulatorias, nuevas barreras a las importaciones y/o exportaciones” o las que establecen que “los derechos aduaneros relativos a los productos importados cubiertos no varíen más allá de cierto límite”, o las que describen que “la entidad ‘X’ garantice el producto cubierto ‘Y’ o garantice la obligación financiera ‘Z’”.

c) *De tipo fiscal:* tratan la obligación fiscal proyectada, periodo de prescripción, efecto fiscal de gastos específicos, fuente de renta, establecimiento permanente, condiciones para ingresar a un roll-back.

d) *De tipo financiera:* versan sobre “limitaciones a la deducción de pérdidas”, “ausencia de riesgos de tipo de cambio” o “razones de negocios válidas para contraer una deuda”.

e) *De tipo contable:* consideran que “los costos de manufactura sean computados de la misma manera por la compañía suscriptora del APA como por los restantes miembros del Grupo”.

f) *De tipo económica y financiera:* especifican siempre que “no haya cambios significativos en las tasas de interés”, o “no haya un desarrollo económico imprevisto que afecte materialmente la participación de la compañía en el mercado o el precio de mercado de un producto cubierto”.

5.1.3.1.4. Incumplimiento de las hipótesis críticas

Si se incumple una hipótesis crítica, el contribuyente tiene la obligación de notificar a la AC. Por su parte, la AC también puede detectar un incumplimiento de una hipótesis crítica -entre otros medios- a través de la revisión del *informe de cumplimiento*.

Ante una inobservancia de la(s) hipótesis crítica(s), las partes pueden convenir revisar el APA, o por el contrario decidir mantener el APA. Si las partes no pueden resolver cómo manejar el incumplimiento de la hipótesis crítica, generalmente, el APA se cancelará.

5.1.3.2. Aplicación retroactiva

En algunas jurisdicciones es posible solicitar que el Acuerdo se aplique a años fiscales ya transcurridos -roll-back-.

Ahora bien, la opción del roll-back se puede condicionar a que se demuestre que *la metodología de precios de transferencia* aplicada sea apropiada para los años previos y, a que *los hechos y circunstancias* respecto de esos años sean sustancialmente los mismos a los del periodo cubierto por el APA. Además, ni bien se concluya el APA, el contribuyente debe realizar los ajustes que correspondan por los períodos alcanzados por el roll-back²⁶⁵. Sí el contribuyente no los concreta²⁶⁶ está sujeto a sanciones²⁶⁷.

En el caso que *las transacciones* entre compañías vinculadas, en años previos, sean las mismas o similares a aquellas cubiertas por el APA, la AC a solicitud de la compañía puede aplicar la metodología de precios acordada y el proceso de cálculo especificado en el APA a aquéllas. En este caso, el período máximo de roll-back es de diez años²⁶⁸.

Un caso llamativo lo constituye el hecho de que algunas veces a pesar de estar estipulado en la legislación el número de periodos por los cuales se puede extender un roll-back, la

²⁶⁵ Malaysia; Advance Pricing Arrangement Guidelines 2012, 20/7/2012, Part VII, Administering Advance Pricing Arrangement, 25 [en línea]

<http://lampiran1.hasil.gov.my/pdf/pdfam/MalaysianAPAGuidelines2012.pdf>

²⁶⁶ Malaysia; Advance Pricing Arrangement ..., cit., Part VII, ..., 28. Adjustments, 28.3.

²⁶⁷ Malaysia; Advance Pricing Arrangement ..., cit., Part IX, Other Issues 37., Penalties, 37.2.

²⁶⁸ People's Republic of China; Public Notice [2016] 64, cit., párr. 3°.

administración pueda ejercer *facultades discrecionales* para adoptar un periodo diferente atendiendo a los hechos y circunstancias de cada caso²⁶⁹.

En Hong Kong, la posibilidad de otorgar un roll-back se vincula con *el riesgo en materia de precios de transferencia*. En la medida en la que, el riesgo de la transacción sea alto se propiciará esta figura²⁷⁰.

La ATO²⁷¹ analizará los hechos y circunstancias de cada caso, entre ellos, el factor *riesgo* es relevante y no tratará los roll-backs cuando los temas de precios de transferencia por años anteriores sean considerados de bajo riesgo conforme a los procedimientos de evaluación de riesgo por línea de negocio. De allí que se deduzca que tendrán mayor probabilidad de ser tratados los roll-backs solicitados por temas considerados como de alto riesgo. Además, se evaluará *el origen de la solicitud* ya que incidirá en la cantidad de años por los que se aplique el roll-back; es así como la extensión será menor en el caso de una petición voluntaria de APA respecto de un caso en el que la solicitud sea el resultado de la actividad fiscalizadora de la ATO²⁷².

En ese orden de ideas, si a causa de un roll-back resulta necesario rectificar una declaración jurada correspondiente a un período anterior, tal rectificativa es considerada voluntaria siempre y cuando no se haya comenzado una verificación o no se haya tomado contacto con el contribuyente o su representante con respecto a la declaración jurada de ese año previo y aquélla sea consecuencia de tener que proveer información por un Acuerdo²⁷³. Si la actividad de verificación no hubiere comenzado, las sanciones, si correspondieren, se imponen teniendo en cuenta la rectificación voluntaria. Por el contrario, si la verificación hubiere comenzado, corren las sanciones aplicables ante cualquier ajuste²⁷⁴.

²⁶⁹ Singapore; IRAS e-Tax Guide, Transfer Pricing Guidelines (Fifth Edition), Published on 23/2/2018, What is the period for an APA?, 8.18 [en línea] [https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax Guides/etaxguide Income%20Tax Transfer%20Pricing%20Guidelines 5th.pdf](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/e-Tax%20Guides/etaxguide%20Income%20Tax%20Transfer%20Pricing%20Guidelines%205th.pdf)

²⁷⁰ Hong Kong; Departmental Interpretation and Practice Notes N° 48, Advance Pricing Arrangement, Section 134 [en línea] https://www.ird.gov.hk/eng/pdf/e_dipn48.pdf

²⁷¹ Australia; ATO: Australian Taxation Office.

²⁷² Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 24. When will the ATO apply to prior income years the transfer pricing methodology used in an APA?, 24.E.

²⁷³ Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 24. ..., cit., 24. When will the ATO apply to prior income years the transfer pricing methodology used in an APA?, 24.G.

²⁷⁴ Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 24. When will the ATO apply to prior income years the transfer pricing methodology used in an APA?, 24.G.

En casos de APAs unilaterales, los contribuyentes italianos tienen la opción de retrotraer los términos del Acuerdo en la medida en la que, las circunstancias fácticas y legales no hayan cambiado. El contribuyente puede alinear sus precios de transferencia para reflejar los términos del APA, rectificando las declaraciones juradas de años previos y pagando voluntariamente el impuesto que se deba a consecuencia de aplicar los términos del APA a años previos. No se contempla la aplicación de sanciones (ROSSI & DI SALVO, 2016)²⁷⁵.

En un contexto de APA bilateral, no se aplica el roll-back en forma automática, sino que generalmente las autoridades lo aceptan -especialmente si la otra AC lo consiente- si el contribuyente aporta pruebas y documentación respecto de que las hipótesis críticas, hechos y circunstancias expuestos en el APA son coincidentes con los de los años previos. El roll-back por años anteriores se procesa bajo un PAM específico que se inicia por separado, aunque puede tramitarse junto a un procedimiento APA. El resultado del PAM es legalmente independiente²⁷⁶.

Se recomienda que este instituto se aplique siempre teniendo presente los términos de prescripción, entre ellos de las fiscalizaciones²⁷⁷. Idéntica sugerencia se realiza para el caso de que se hayan celebrado APAs bilaterales que contemplen situaciones que pudieren impactar en períodos fiscales anteriores no comprendidos en el APA. En este caso, se debe tener en cuenta los plazos de prescripción para presentar un PAM por esos períodos o los de la legislación doméstica cuando no se haya petitionado o no se tenga la intención de solicitar un PAM por tales períodos²⁷⁸. Si por aplicación de los criterios del APA a períodos anteriores resulta un ajuste a la baja y esto condujere a una no imposición de todo o parte de la renta, la

²⁷⁵ ROSSI, S., & DI SALVO, M. (2016). Base Erosion and Profit Shifting Actions, Implementation in Italy, Action 14 – Dispute resolution – New advance tax agreement (ATA) procedure. Paris, 9/6. 26. Obtenido de <http://www.nodastudio.it/download/OkVQU21HZXRpbmdfUGFyaXNfOS42LjIwMTZfTm9kYSBTdHVkaW8ucGRmX19fX19fMS9maWxlcw==>

²⁷⁶ Germany; Information on bi or ..., cit., 7. Additional Procedural Rules, 7.3 APA roll back.

²⁷⁷ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ... cit. ap. 2.7.*

²⁷⁸ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ... cit. párr. 33°.*

AC extranjera debe ser notificada o consultada previo a expedirse definitivamente sobre el roll-back²⁷⁹.

Es de resaltar que, Irlanda ya aplica las conclusiones de la Acción 14 del Proyecto BEPS²⁸⁰ por lo cual, bajo ciertas circunstancias provee un roll-back, limitado a los condicionamientos temporales vigentes en las jurisdicciones parte de un APA bilateral. Resulta necesario que los hechos y circunstancias relevantes en el periodo por el que se requiere el roll-back sean los mismos que en el periodo cubierto por el APA, todo lo cual se encuentra sujeto a verificación por parte de la administración. Además, influyen otros factores tales como la existencia de auditorías en curso respecto del(los) período(s) o transacción(es) a ser cubierto(s) por el roll-back, y de apelaciones o procedimientos judiciales pendientes en cualquiera de las jurisdicciones en relación con los períodos afectados por el roll-back²⁸¹.

Por ejemplo, sí un contribuyente que solicita un APA desea que se confirme que el método de precios de transferencia resulta aplicable a años previos a los cubiertos por el APA, debe acompañar a su solicitud de APA un pedido de PAM, requiriendo que, el método de precios de transferencia confirmado sea considerado como el más apropiado incluso por años anteriores a los años cubiertos²⁸². La solicitud es procesada según las normas respecto de la notificación de los resultados de una revisión de un APA²⁸³, efectos de un APA²⁸⁴, ajustes de precios²⁸⁵, y cancelación de un APA²⁸⁶.

5.1.4. Seguimiento del Acuerdo

Finalmente, se debe verificar que el contribuyente cumpla con los términos del Acuerdo; habitualmente el control se realiza a través de informes anuales o inspecciones²⁸⁷:

²⁷⁹ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ... cit.* párr. 33°.

²⁸⁰ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ... cit.* párr. 33°.

²⁸¹ Ireland; Revenue Irish Tax and Customs, *Bilateral Advance Pricing ...*, cit., 33.

²⁸² Japan; Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing (Administrative Guidelines), 1/6/2001 (latest amendment 28/6/2013), Applying the TPM to taxable years prior to the confirmed years, provision 5-23 [en línea] <http://www.nta.go.jp/english/07.pdf>

²⁸³ Japan; Commissioner's Directive on ..., cit., provision 5-15.

²⁸⁴ Japan; Commissioner's Directive on ..., cit., provision 5-16.

²⁸⁵ Japan; Commissioner's Directive on ..., cit., provision 5-19.

²⁸⁶ Japan; Commissioner's Directive on ..., cit., provision 5-21.

²⁸⁷ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., 4.148.

a) Informes anuales

Se establece la obligatoriedad de presentar un “*informe anual*”²⁸⁸ el que contendrá -entre otra- la siguiente información sobre: las transacciones cubiertas (naturaleza, monto, país contraparte), el método de precios de transferencia y el indicador del nivel de utilidad utilizado, resultados reales, ajustes realizados y su impacto en la declaración jurada, cambios en el modelo de negocios, perfil funcional y de riesgo propio y de las empresas vinculadas, cambios en la estructura organizacional del Grupo y su impacto -si los hubiere- en las hipótesis críticas, términos del Acuerdo incumplidos y motivo²⁸⁹. En la misma línea la normativa colombiana²⁹⁰.

b) Inspecciones

En este caso, el contribuyente es *fiscalizado* a fin de establecer, el cumplimiento de los compromisos asumidos en el Acuerdo, la vigencia de las declaraciones fundamentales, la corrección de los datos empleados en la aplicación del método convenido, la pertinencia de las hipótesis críticas formuladas²⁹¹. En este supuesto, el contribuyente es sometido a una auditoría fiscal en materia de precios de transferencia, más allá de que haya celebrado un APA²⁹².

5.1.4.1. Cancelación

La legislación colombiana señala dos situaciones por las que se puede *cancelar* el Acuerdo: por el mero incumplimiento de alguna de las condiciones del APA, situación que será notificada mediante una resolución fundada y que surtirá efectos para las operaciones que tengan lugar con posterioridad al momento en el cual el contribuyente incumplió con la condición pactada²⁹³ o; por omitir la presentación de la solicitud de modificación cuando ésta

²⁸⁸ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEF, (See sub-rule (2) of rule 10-O) Annual Compliance Report on Advance Pricing Agreement, Notes 2. and 3.

²⁸⁹ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Form No. 3CEF, (See sub-rule (2) of rule 10-O) Annual Compliance Report on Advance Pricing Agreement, cit.

²⁹⁰ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 22.

²⁹¹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.166.

²⁹² OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.166.

²⁹³ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 21 a).

hubiere sido impulsada por la administración en virtud de haber surgido variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el APA. En este último caso, el contribuyente cuenta con un mes desde que es notificado para formular una modificación o exponer y probar las razones que le asisten para considerar que no se dieron las variaciones sustanciales que merecen la modificación del APA²⁹⁴.

A la razón expuesta en primer término en el párrafo precedente pueden sumarse²⁹⁵: si el contribuyente omitió la presentación del informe de seguimiento; si el informe de seguimiento presentado contiene errores materiales, o; si el contribuyente no accedió a la revisión del APA impulsada por la administración. En este último supuesto ante: un cambio en las hipótesis críticas o incumplimiento de una condición del Acuerdo; un cambio en la norma que modifica cualquier situación cubierta por el Acuerdo, pero cuya naturaleza no convierte al APA en no vinculante o; una solicitud de la AC extranjera en el ámbito de un APA bilateral o multilateral²⁹⁶. El contribuyente puede objetar la decisión de cancelación²⁹⁷. En el caso de APAs bilaterales o multilaterales, se comunicará a la(s) AC(s) extranjera(s), las razones para proponer la cancelación del Acuerdo²⁹⁸.

En otros casos se prevé que el Acuerdo deje de tener efectos, además de por las comúnmente conocidas razones, de no corresponder los hechos y circunstancias indicados en el APA con la realidad²⁹⁹, por el hecho de que las normas en las que se basó el Acuerdo son abolidas o modificadas³⁰⁰. Sin embargo, la normativa georgiana dice que, si se dictara una norma que no es favorable al contribuyente y se le atribuyen efectos retroactivos, la misma no impactará a las transacciones amparadas por el Acuerdo siempre que éste hubiere sido suscripto antes de que la norma entre en vigencia³⁰¹.

Un reciente antecedente jurisprudencial extranjero se refiere a la cancelación de dos APAs unilaterales que firmó una corporación estadounidense con la administración de ese país³⁰² a

²⁹⁴ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 21 b).

²⁹⁵ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Cancellation of an Agreement, 10R. (1).

²⁹⁶ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement 10Q. (1).

²⁹⁷ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Cancellation of an Agreement, 10R. (2).

²⁹⁸ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Cancellation of an Agreement, 10R. (3).

²⁹⁹ Georgia; Tax Code of Georgia, Advance pricing arrangement, art. 129, apar. 4., inc. a) [en línea] <https://www.matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?impose=translateEn&publication=118>

³⁰⁰ Georgia; Tax Code ..., cit., art. 129, apar. 4., inc. b).

³⁰¹ Georgia; Tax Code ..., cit., art. 129, apar. 5.

³⁰² IRS: Internal Revenue Service. Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América.

fin de cubrir las transacciones intragrupo de las subsidiarias estadounidenses con las subsidiarias de Puerto Rico y República Dominicana. Los períodos fiscales 2001/2005 eran cubiertos por el *Acuerdo I* y los períodos 2006/2010 por el *Acuerdo II*.

El IRS en el año 2011, en ejercicio de sus facultades de verificación constató incumplimientos de los APAs. Por ello, canceló el APA I con efectos desde el 1° de enero de 2005 y el APA II con efectos desde el 1° de enero de 2006. En este nuevo escenario, la Administración estableció que era necesario practicar un ajuste en la materia imponible de la compañía a fin de reflejar un resultado arm's length.

Para la compañía, esto constituía un abuso de autoridad (*abuse of discretion*) de parte del IRS. A su vez, ésta negaba tal conducta, señalando que, a) durante las negociaciones de los APAs, la compañía había incurrido en tergiversaciones, errores en cuanto a hechos materiales y omisiones de declarar hechos materiales y, b) en la implementación y cumplimiento, la compañía no había cumplido de buena fe con los términos y condiciones de ambos APAs (registro de diferencias fiscales, diferencias en el libro mayor, ajustes compensatorios respecto de transacciones con la vinculada canadiense, falta de conservación de documentación de respaldo original relativa al cálculo del método de precios de transferencia acordado, incumplimiento de una hipótesis crítica) como con el informe de cumplimiento anual (rectificar tardíamente el informe de cumplimiento 2006).

El Tribunal dijo:

Se concluye que el IRS cometió un abuso de discrecionalidad al cancelar el APA I por el año 2005 y el APA II por el año 2006. Desde el primer momento en que se planteó hacer un APA, el contribuyente propugnó el método CUP³⁰³ en combinación con el CPM³⁰⁴ para testear las utilidades de las operaciones cubiertas por el Acuerdo. Todas las presentaciones del contribuyente al IRS y a los equipos APA corroboraban este método de precios de transferencia. El contribuyente desistió de

³⁰³ CUP: comparable uncontrolled price, método del precio comparable no controlado: consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada efectuada en condiciones comparables.

³⁰⁴ CPM: comparable profit method, método de beneficios comparables: evalúa si los beneficios en una transacción controlada es arm's length utilizando indicadores de nivel de utilidad que responden a contribuyentes no controlados que realizan similares actividades en condiciones similares.

solicitar un APA III porque le preocupaba que la metodología aplicada en el APA I y en el APA II no fuera un punto de partida.

El IRS tuvo varias oportunidades de no concordar con el APA I y el APA II. Durante las negociaciones del APA I y del APA II, el IRS nunca sugirió como alternativa un método de precios de transferencia diferente, aunque algunos integrantes de los equipos APA pensaran que otro método distinto al propuesto por el peticionante pudiere ser un mejor método.

El IRS no sólo firmó un APA, sino que suscribió dos. El IRS tuvo la oportunidad de no renovar el APA I y de no firmar el APA II si pretendía cambiar el método de precios de transferencia. El APA II le dio la oportunidad al IRS de reconsiderar el Acuerdo desde el comienzo. Después de completar las negociaciones del APA II, el IRS debería haber tenido una clara comprensión de las transacciones del peticionante y no debiera haber firmado el APA II si al equipo APA le preocupaba que, el contribuyente estuviere omitiendo o tergiversando información.

El contribuyente cometió errores inateriales e involuntarios que no encuadran en la definición de “material” contenida en los procedimientos que gobiernan la tramitación del APA. El IRS no debería haber usado estos errores como fundamento para cambiar a un método de precios de transferencia que fue contemplado, pero no adoptado durante las negociaciones del APA I y del APA II.

El APA es un Acuerdo vinculante y solamente debiera ser cancelado según los términos de los procedimientos que reglan la tramitación de los APAs. No debiera ser cancelado a raíz del deseo de cambiar la metodología subyacente de un método que resultaría en una división de utilidades significativamente diferente. Por estas razones la cancelación de los APAs fue arbitraria e irrazonable. No se comparte la determinación del IRS de cancelar el APA I y el APA II³⁰⁵³⁰⁶.

5.1.4.2. Revocación

Sí, el contribuyente proporciona información que no sea conteste con la realidad, ya sea durante la negociación o al suscribir el APA o durante su vigencia, la administración está facultada para *revocar* el Acuerdo; éste dejará de tener efectos a partir de la fecha de su suscripción, a dichos efectos, se debe emitir una resolución debidamente fundada³⁰⁷.

³⁰⁵ United States Tax Court, Filed 26/7/2017. “Eaton Corporation and Subsidiaries, V. Commissioner of Internal Revenue”, T.C. Memo. 2017-147, Docket No. 5576-12 [en línea] https://www.ustaxcourt.gov/opinions/2017/TCMemo_2017-147.pdf

³⁰⁶ Véase (BERTAZZA, 2018 ps. 506/507).

³⁰⁷ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 21 c).

El Acuerdo garantiza a la empresa contra todo cuestionamiento de la administración respecto del método de fijación de los precios para los ejercicios cubiertos, salvo en el caso de presentación errónea de los hechos, de ocultación de información, de errores u omisiones imputables al contribuyente, de incumplimiento de las obligaciones contenidas en el Acuerdo o de maniobras fraudulentas³⁰⁸.

En las Directrices, se prevén razones para cancelar un APA, incluso retroactivamente³⁰⁹: el fraude o tergiversación de la información en el curso de las negociaciones, o; la inobservancia de los términos del Acuerdo. Al respecto se realizan mayores precisiones sobre estas causales: la existencia de falsedad, error u omisión imputables a la negligencia, falta de diligencia debida o incumplimiento deliberado de un contribuyente al elaborar y presentar la solicitud de APA, los informes de cumplimiento u otros documentos justificativos, o al aportar cualquier clase de información respecto de la solicitud, negociación, implementación o seguimiento del Acuerdo o; incumplimientos materiales con algún termino o hipótesis crítica³¹⁰. En el contexto de APAs bilaterales o multilaterales, la intención y las razones de la revocación serán informadas a la AC contraparte³¹¹.

Por fraude o tergiversación en la presentación de los hechos, el APA es declarado *nulo desde un principio*³¹² correspondiendo aplicar las normas impositivas como si el Acuerdo nunca hubiese existido además de tener efectos sobre los términos de la prescripción de las facultades para determinar impuesto (exclusión del período comprendido desde la fecha del APA hasta la fecha de la resolución que declara el APA nulo desde un principio)³¹³.

5.1.4.3. Revisión

³⁰⁸ République Gabonaise; Code Général des Impôts, art.P-866.nouveau (LF 2014), últ. párr. [en línea] <http://www.dgi.ga/787-procedures-et-avantages-fiscaux/1071-code-general-des-impots/1092-titre-2-controle-de-limpot/>

³⁰⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., 4.149.

³¹⁰ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., Anexo II al Capítulo IV, E.3.1. Revocación de un APV PA ,77.

³¹¹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., 4.149.

³¹² India; Income-tax Act 1961-2017, Section - 92CC (7) [en línea] <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/international-taxation/transfer-pricing.aspx>

³¹³ India; Income-tax Act 1961-2017, cit., Section - 92CC (8).

Ciertas situaciones pueden conducir a la *revisión* del Acuerdo, a saber: importante modificación en las operaciones de la compañía, o de circunstancias económicas no previsibles que tengan efectos significativos sobre el método acordado, que sujetos independientes hubieren evaluado como trascendentales para establecer sus precios de transferencia³¹⁴, adecuación a las nuevas circunstancias económicas en el caso de que éstas difieran de las vigentes al momento de su aprobación³¹⁵, etc.

La administración puede promover la revisión del APA³¹⁶, en cuyo caso el contribuyente debe ser oído y debe comunicar su posición respecto de la propuesta de revisión³¹⁷; en caso de discrepar con ésta, el APA podría ser cancelado³¹⁸. La revisión, también, puede ser demandada por el contribuyente³¹⁹. La posibilidad de que cualquiera de las partes del APA impulse una renovación, también se prevé en la legislación española³²⁰.

En el ámbito de los APAs bilaterales o multilaterales, la AC extranjera puede instar la revisión³²¹, pero en algunas legislaciones se prevé que un APA bilateral pueda ser revisado una vez que se haya modificado el acuerdo mutuo al que hubieren arribado las ACs³²².

5.1.4.4. Renovación

En pos de eficientizar los recursos materiales y humanos de los que dispone la administración, así como los invertidos por el administrado, resulta apropiado reglar un procedimiento de *renovación* del Acuerdo.

Ante determinadas circunstancias también es conveniente recurrir a este procedimiento, a saber, cuando los negocios cross border cubiertos o el rol de la entidad local en la cadena de valor no experimentan cambios materiales o los términos del APA no se modifican y, los

³¹⁴ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.146.

³¹⁵ España; Ley 27/2014, cit., art. 18 punto 9 párr. 4º.

³¹⁶ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement, 10Q. (2).

³¹⁷ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement, 10Q. (3).

³¹⁸ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement, 10Q. (4).

³¹⁹ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement, 10Q. (2).

³²⁰ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 29.1.

³²¹ India; Notification N° 36/2012 ..., cit., Revision of an agreement, 10Q. (1).

³²² España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 29.4.

negocios en el curso del periodo por el que se pretende renovar el APA probablemente no sufran cambios materiales³²³.

Por un lado, corresponde al suscriptor del APA original instar el procedimiento de renovación y por el otro, la AC está habilitada a requerir toda información y documentación que estime imprescindible para resolver sobre la solicitud planteada³²⁴.

A los fines de llegar a una decisión, la AC puede evaluar diversas situaciones -entre ellas-³²⁵ que, las condiciones para entablar un APA con el peticionante sean apropiadas; que el APA que se propone arroje resultados arm's length; que el APA original haya producido resultados arm's length; que los negocios cubiertos no sufran cambios materiales; que los indicadores de utilidad actualizados resultan adecuados y, que se haya podido constatar el cumplimiento de los términos del APA original a través de la revisión del informe de cumplimiento presentado.

5.2. Otros aspectos a considerar

5.2.1. Publicación de criterios y de otros antecedentes del Acuerdo

Es un factor que colabora con la transparencia del procedimiento APA poder dar a conocimiento de los actores llamados a aplicarlo los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, así como los métodos en los que se fundamentaron los Acuerdos suscritos por la administración; si bien se requiere de una expresa autorización del contribuyente involucrado quién debe manifestar su consentimiento en el acto que exteriorice propiamente el Acuerdo³²⁶.

5.2.2. Utilización de información y documentación. Secreto fiscal

En cuanto a la información y documentación que se suministre en la tramitación del procedimiento APA será afectada en forma exclusiva a ese fin y tendrá efectos solamente

³²³ Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 26. What does the APA team do when they receive a renewal request?, 26.B.

³²⁴ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 30.

³²⁵ Australia; ..., PS LA 2015/4 ..., cit., 26. What does the APA team do when they receive a renewal request?, 26.C.

³²⁶ Chile; Circular N° 29, ..., cit., cap. II, nro. 9. apart. F).

respecto de aquél; podrá tener otro alcance en el caso de revocación o cancelación por incumplimiento del APA³²⁷. En caso de desistimiento, o desestimación de la propuesta de Acuerdo se devuelve la documentación aportada³²⁸.

Los ejemplos normativos indicados en el párrafo precedente atienden a la preocupación respecto a que la administración pueda emplear, de manera *abusiva* en su actividad fiscalizadora, la información a la que accede durante la sustanciación del APA; lo que se torna más delicado en el caso de desistimiento o rechazo de las peticiones de Acuerdo formuladas. En las Directrices se recomienda que las administraciones se abstengan de utilizar la información no fáctica (vgr. opiniones expresadas en el transcurso de la negociación del APA) en su actividad inspectora³²⁹.

El deber de confidencialidad respecto de la información y documentación a la que se accede en la instrucción del procedimiento es un requisito para poder implementar exitosamente un programa APA. Las normas domésticas sobre el secreto y resguardo deben extenderse a este proceso; las prescripciones de la norma interna relativas al secreto legal se aplican a los funcionarios intervinientes en el procedimiento APA³³⁰. En cuanto a los APAS bilaterales serán de aplicación las prescripciones relativas al respectivo CDI³³¹.

5.2.3. Intervención de la administración en forma directa

Por otra parte, la OECD/G20 impulsa la modalidad de Acuerdo bilateral. En la misma línea se puede mencionar la experiencia de los Estados Unidos. Este país a fin de disminuir significativamente los tiempos de procesamiento requeridos para finalizar un APA eliminó los "*hands off*". Es dable recordar que, previo a la creación del Programa Acuerdo Anticipado de Precios y Acuerdo Mutuo (APMA, por sus siglas en inglés) en 2012, el jefe de equipo APA - quien desarrollaba sus tareas en el IRS- establecía una posición respecto al Acuerdo, enviándosela a la AC del CDI para su consideración, quién a su vez trataba el caso con la AC del Estado contraparte en el CDI. Luego, cuando las dos ACs llegaban a un acuerdo mutuo, éste era enviado al IRS para que éste redactara el APA. A partir de la introducción del APMA,

³²⁷ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 16, párr. 1°.

³²⁸ España; Real Decreto 634/2015, ..., cit., capítulo VII, cit., art. 23 3.

³²⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.167.

³³⁰ Colombia; Decreto 3030/2013, cit. art. 16, párr. 2°.

³³¹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines* ..., cit., 4.168.

el mismo equipo que desarrolla la posición del IRS es también responsable de analizar el caso con la contraparte extranjera en el CDI, llegar a un acuerdo, y por último finalizar el APA con el contribuyente (KELLY & MANTEGHI, 2013)³³². Es decir, que a través de este procedimiento se privilegia la consecución de Acuerdos bilaterales en detrimento de la forma unilateral³³³, además de acortar considerablemente los plazos de tramitación.

³³² KELLY, R. J., & MANTEGHI, P. J. (2013). The New Advance Pricing and Mutual Agreement Program: Are we entering the Golden Age of APAS? Tax Talk, The Federal lawyer, July, p. 18. Obtenido de http://www.fedbar.org/Resources_1/Federal-Lawyer-Magazine/2013/July/Columns/Tax-Talk.aspx?FT=.pdf

³³³ United States; United States Revenue Procedure 2015-41, Section 2.02(4)(d) [en línea] <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-15-41.pdf>

6. NORMATIVA ARGENTINA

6.1. El escenario previo a la Ley 27.430

El Dr. Díaz resaltaba las características positivas del instituto del APA, indicando que era un proceso que se caracterizaba por un trabajo mancomunado de la administración y el peticionante del Acuerdo, y cuyo objetivo era llegar a un convenio sobre el método de establecer un precio de transferencia, que resulte aplicable a transacciones futuras durante un período de tiempo predeterminado; este autor era contundente al señalar que a través de este procedimiento de manera alguna se pretendía modificar la ley que rige a los precios de transferencia sino (DÍAZ, 1999-A) *asegurar la determinación de una base imponible razonable dentro de los términos de la legislación vigente*³³⁴.

Parte de la doctrina se expedía en el año 2003, a cinco años de haberse introducido en nuestra legislación las normas de precios de transferencia, respecto de la incorporación de los APAs observando como obstáculo la falta de preparación de la Administración Fiscal para ejecutar este procedimiento; tampoco favorecía su implementación el desarrollo del mercado ni los recursos disponibles (LÓPEZ SANSÓN, 2003)³³⁵.

Ya se los tildaba, al momento de introducirse en nuestra legislación del impuesto a las ganancias el criterio de renta mundial y la metodología de precios de transferencia, de carentes de seguridad jurídica al no contemplar la figura del APA³³⁶.

6.2. La reforma introducida en la ley de procedimiento tributario por la Ley 27.430

Una de las metas que se planteó el Gobierno Nacional es promover el desarrollo de nuestro país a través -entre otros medios- de normas fiscales que, otorguen certeza y previsibilidad a los agentes económicos tanto nacionales como extranjeros, y a su vez estimulen las

³³⁴ DÍAZ, V. O. (1999-A). Los acuerdos de precios de transferencia anticipados y el instituto de la consulta vinculante. IMP, 969. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

³³⁵ LÓPEZ SANSÓN, P. S. (2003). Precios de Transferencia en la Legislación Argentina con mención a los Bienes Inmateriales y los Servicios. *Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT)* (abril-junio), 445. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

³³⁶ DÍAZ, V. O. (1999-A). Los acuerdos de precios de transferencia anticipados ..., cit.

inversiones y dinamicen el comercio exterior. A dichos efectos, puso a consideración del Poder Legislativo una serie de propuestas normativas encaminadas en ese sentido³³⁷.

Además, el dictado de las normas con la orientación señalada permitiría que nuestro país cumpla con compromisos contraídos en el plano internacional. El Reporte Final de la Acción 14 del Proyecto BEPS³³⁸ que trata de hacer los mecanismos de resolución de disputas más efectivos, refleja el compromiso de los países participantes de implementar cambios substanciales en el enfoque de resolver disputas en materia fiscal.

Con este objetivo, el Gobierno Nacional presentó un conjunto de normas referidas a los aspectos formales -AC, plazos y condiciones de las solicitudes que se realicen, etc.- de los denominados PAM contemplados en los CDIs suscriptos por nuestro país. Es decir, en aquellas situaciones en las que -como ya se expusiere en otras secciones de este Trabajo-, un contribuyente considere que la Administración Fiscal realizó o probablemente realizó una incorrecta aplicación del CDI, se encuentra habilitado para presentar el caso ante la AC para que ésta de manera unilateral o bilateral dilucide el tema planteado.

La resolución de conflictos también requería, la incorporación a nuestro ámbito normativo de un procedimiento que por mucho tiempo fue esperado por la comunidad de analistas de precios de transferencia, los APAs.

El Congreso Nacional sanciona la Ley 27.430. A través de su Título VII referido a Procedimiento Tributario, incorpora como Título IV a la Ley 11.683 texto ordenado en 1998 y sus modificaciones un nuevo régimen, la DCPOI que, es el eje de este Trabajo. Dicho procedimiento, se inicia a instancias del contribuyente, quién puede peticionar a la Administración Fiscal la celebración de una DCPOI, cuya finalidad será fijar los criterios y metodología para establecer los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones sometidas al análisis de precios de transferencia.

³³⁷ Mensaje 0126/17 y Proyecto de ley iniciado en Diputados, expte. Diputados: 0020-Pe-2017, expte. Senado: 0078-Cd-2017, publicado en: *Trámite Parlamentario* N° 167, 15/11/2017 [en línea] https://www.hcdn.gob.ar/secparl/dsecretaria/s_t_parlamentario/2017/tp_167.html

³³⁸ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer ...* cit. ap. 2.7.

Del dispositivo legal emergen ciertos lineamientos para poner en práctica el procedimiento, tal vez desarrollados con mayor alcance para aquellos que se gestionen bajo la modalidad unilateral, esperándose que a través de la reglamentación se emitan las normas necesarias para una eficaz administración de todas las modalidades de este régimen bajo las cuales se puede prevenir una controversia en materia de precios de transferencia.

6.3. Naturaleza jurídica

Llama la atención que el legislador argentino no recurriera a las expresiones que comúnmente se utilizan en otras legislaciones para denominar al tipo de mecanismo que nos ocupa; como ya se dijera, APAs, acuerdos previos de valoración, etc.

Ni bien se comienza la lectura de la norma, se advierte que se utiliza un verbo cuyo significado puede relevarse en el Diccionario de la Real Academia Española y, de cuyos varios significados, cabe indicar aquellos que se estiman más apropiados para asignarle sentido y virtualidad al vocablo empleado en pos de brindar orientación sobre la razón de la nominación elegida por el legislador.

Es así como, la determinación conjunta de los precios de las operaciones internacionales, -a la que, voluntariamente concurre el contribuyente- es un procedimiento que culminará en un convenio al que arriban el peticionante y la Administración Tributaria sobre el criterio y la metodología para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones contenidas en la DCPOI.

Dicha Institución refiriéndose a *convenir*, indica *se dice de dos voluntades: coincidir causando obligación*. Es decir que, yendo a nuestro caso, ambas partes del convenio coinciden en el criterio y la metodología para determinar los precios de transferencia. Al respecto, idéntico alcance puede darse al verbo citado a través de distintas acepciones, a saber: *ser de un mismo parecer y dictamen*³³⁹, *dicho de dos o más voluntades: coincidir causando obligación*³⁴⁰, *estar de acuerdo con alguien en algo*³⁴¹, *decidir algo de acuerdo con alguien*³⁴².

³³⁹ Diccionario de la lengua española, Edición del Tricentenario, Actualización 2017, 1. intr. [en línea] <http://dle.rae.es/?id=AgCDUpC>

³⁴⁰ Diccionario de la lengua española, ..., cit., 7. pñl. Der.

Es de destacar entonces, que la determinación conjunta que se refleja en el convenio que suscriben ambas partes, tendrá efectos vinculantes para ellas en relación con el criterio y la metodología que en ella se exteriorizan para establecer los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a ser cubiertas. Tal criterio y metodología serán el resultado de la evaluación de las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados, que fueran tenidos en cuenta hasta el momento de la suscripción de la DCPOI³⁴³.

Ese carácter vinculante no es ajeno a nuestro ordenamiento procedimental vigente, ya que tal propiedad también se atribuye al instituto de la *consulta vinculante*, y en condiciones similares³⁴⁴.

Ahora bien, se entiende que ese convenio reviste el carácter de *acto administrativo*. En esa línea recordemos que, se define al acto administrativo como (ALTAMIRA GIGENA, 2008) “una declaración de voluntad, de conocimiento, de juicio, que emana de la administración en el ejercicio de la función administrativa y que produce efectos jurídicos directos e inmediatos”.(p. 16)³⁴⁵; pudiendo caracterizarse como bilateral cuando es el resultado de dos voluntades contrapuestas, en este caso la Administración Federal y el peticionante de la DCPOI.

El Máximo Tribunal de la Nación tuvo ocasión de expresarse respecto de los actos administrativos individuales de carácter bilateral, al momento de decidir sobre la prescripción respecto de un reclamo de indemnización al Estado Nacional por haber incumplido éste con el régimen de promoción industrial automotriz establecido por la Ley 14.781³⁴⁶.

La Corte señaló que, en dicho tipo de actos, la expresión de voluntad corresponde a dos sujetos de derecho, la Administración Pública y el administrado. En cuanto al citado régimen

³⁴¹ Diccionario del español jurídico, 2. Gral. [en línea] <http://dej.rae.es/#/entry-id/E277580>

³⁴² Diccionario del español jurídico, cit., 3.

³⁴³ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2° inc. c).

³⁴⁴ Ley 11.683, cit., primer art. incorporado a cont. del 4, párr. 4°.

³⁴⁵ ALTAMIRA GIGENA, J. I. (2008). Acto Administrativo, 1° Ed. Córdoba, Argentina: Advocatus, p. 16.

³⁴⁶ CS, 23/12/1976, “Metalmecánica S.A. c. Gobierno Nacional”, cita online: AR/JUR/367/1976. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

promocional se requería que el interesado expresara su voluntad de incorporarse al mismo y desde el momento en que dicha incorporación era aceptada, se producía el nacimiento del acto administrativo bilateral. Se le confiere a dicho acto tal carácter tanto en su formación como en sus efectos. Respecto de su formación, en virtud de requerirse la expresión de la voluntad del interesado de incorporarse al régimen; y en cuanto a sus efectos por la creación de derechos y obligaciones para ambas partes que concurren a su constitución.

Aplicando estos lineamientos al procedimiento que nos ocupa, no cabe duda alguna que el contribuyente adhiere a este proceso de forma voluntaria -en ocasión de interponer formalmente la solicitud a que se refiere el inciso a) del segundo párrafo del artículo 217 de la ley de procedimiento tributario y que, a partir de la suscripción de la DCPOI con la Administración Fiscal -como ya se expresara- se generan derechos y obligaciones para ambas partes. El legislador fue preciso al momento de estipular las prerrogativas y deberes que se deparan para ambas partes del acto administrativo bilateral.

Por todo lo expuesto, se deduce que el instituto de la DCPOI integra el derecho procesal tributario y debe entenderse que enmarca una relación jurídico-tributaria como proceso de partes, que se identifica por la igualdad de ellas.

En ese orden de ideas, ambos actores de la relación se encuentran sujetos a la ley y a la jurisdicción, en virtud del principio constitucional de legalidad y por el hecho de que, nadie puede ser juez en su propia causa. Ambas partes se encuentran ubicadas en el mismo plano sin superioridad de una sobre otra ni subordinación de una a otra.

La suscripción de la DCPOI será el resultado de la consecución de diversas etapas en las que el contribuyente está habilitado a participar. Téngase presente que, si bien la ley no lo especifica, la suscripción de la DCPOI (en la práctica internacional) se hace por el funcionario fiscal designado y por el propio contribuyente, o eventualmente por quién lo represente. Esta suscripción formaliza la adhesión del contribuyente a los términos del acto jurídico administrativo.

Del instrumento que se celebra se derivan derechos y obligaciones para ambos partícipes, a saber:

	CONTRIBUYENTE	ADMINISTRACIÓN FISCAL
DERECHOS		
El criterio y la metodología para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones contenidas en la DCPOI, resultan vinculantes exclusivamente para el contribuyente con la Administración Fiscal	APLICA	APLICA
La posibilidad de que la Administración Fiscal intercambie la información de referencia de la DCPOI con terceros países		APLICA
La habilitación para determinar el cese de la vigencia y aplicación de la DCPOI		APLICA
La facultad de la Administración Fiscal de dejar sin efecto la DCPOI ante determinadas circunstancias previstas por el legislador:		APLICA
a) si se comprobara que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o		
b) si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI		
El ejercicio por parte de AFIP de sus facultades de verificación y fiscalización		APLICA
OBLIGACIONES		
Las transacciones deben efectuarse según los términos de la DCPOI, caso contrario, ésta pierde vigencia y aplicación	APLICA	
El reconocimiento de la validez de las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI, hasta tanto la decisión de dejarla sin efecto sea notificada al contribuyente		APLICA

Finalmente, cabe señalar que no se puede realizar un desconocimiento directo del derecho que emerge de un convenio entre el Estado y el particular, porque implicaría el desconocimiento o incluso la lesión del mismo derecho que previamente fue acordado³⁴⁷.

Por todo lo expuesto, se concluye que, estamos frente a un acto administrativo que genera, a favor de ambas partes, una protección jurídica.

No puede perderse de vista que la DCPOI produce efecto vinculante para ambas partes, y su incumplimiento acarrea consecuencias, por ello se considera estar ante un acto administrativo, generador de derechos y obligaciones, pero también de derechos subjetivos para el contribuyente³⁴⁸.

La suscripción de una DCPOI es el resultado de una interacción bilateral. El contribuyente debe cumplir con los términos y condiciones acordados y la Administración Fiscal debe respetar y garantizar los términos convenidos.

³⁴⁷ CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, 1/04/2004, “Dewo Electrónica S.A. (TF 14384-I)”, cita online: AR/JUR/2301/2004. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

³⁴⁸ Aunque no se puede desconocer que, para algunos autores, el acto administrativo solo puede ser individual, aunque le reconocen efectos bilaterales. CASSAGNE, J. C. (s.f.). Derecho administrativo, 50 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, II. p. 49.

6.4. Transacciones alcanzadas por la norma

Se encuentran dentro de la esfera de este procedimiento las transacciones indicadas en el artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias, respecto de las cuales el contribuyente y la Administración Federal establecerán en forma conjunta los criterios y metodología aplicables para la determinación de sus precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad (transacciones a ser cubiertas por la DCPOI).

La Administración Federal está habilitada para determinar los sectores de actividad o líneas de negocios por los que el contribuyente puede petitionar ingresar al procedimiento de DCPOI³⁴⁹.

De lo expuesto se podría colegir que, el legislador concibió la posibilidad de una implementación progresiva del régimen, lo cual iría en línea con las prácticas de otros países. Como se refleja en otras secciones de este Trabajo, el ingreso al régimen puede darse por cierto tipo de operaciones, e incluso con determinadas contrapartes vinculadas.

Se presume que la Administración Fiscal podría inclinarse por acotar el universo de sectores de actividad o líneas de negocio por las que el contribuyente puede adherir al mecanismo de la DCPOI. Es así como podría focalizarse en aquellos sectores de actividad en los que ganó fuerte práctica fiscalizadora. Al respecto, vale remarcar que (REIG, GEBHARDT, & MALVITANO, 2010) *“surge con claridad que la actividad fiscalizadora en la materia ha estado direccionada a ciertas actividades económicas, en particular a las que se han considerado críticas: laboratorios, empresas automotrices e industria primaria”* (p. 203)³⁵⁰. Por otra parte, actuaciones administrativas seguidas en esos sectores de actividad fueron las que también originaron conflictos que debieron dilucidarse en nuestros Tribunales.

Otro aspecto no menor en la aplicación de la metodología es la información que se pueda tener sobre el sector de actividad en el que se desenvuelve el petitionante de una DCPOI, por lo que otro factor que puede coadyuvar a definir el sector de actividad o línea de negocios se

³⁴⁹ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2° inc. e).

³⁵⁰ REIG, E., GEBHARDT, J., y MALVITANO, R. H. (2010). Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta. 12ª ed. Errepar, p. 203.

basará en las matrices de riesgo que se arman teniendo en cuenta estudios económicos y fiscales sectoriales, los que se complementan con la información a la que accede el Fisco Nacional a través de fuentes nacionales e internacionales sobre precios de transferencia³⁵¹.

Otro factor que puede incidir en la elección de las operaciones a ser cubiertas por la DCPOI, puede ser la naturaleza rutinaria o de bajo valor agregado de las transacciones.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, se estima que la DCPOI podría cubrir a todo tipo de transacción realizada por una compañía con partes vinculadas. Se considera que los funcionarios de la Administración Federal alcanzaron un nivel de *expertise* que les permite desarrollar un enfoque holístico de la compañía cuyas transacciones potencialmente serán cubiertas y refieran a bienes (compra/venta de materias primas, productos terminados, activos fijos, etc.), servicios (comisiones, garantías de cumplimiento, regalías, cargos corporativos, etc.), bienes intangibles (compra/venta de intangibles, licencias por uso de intangibles, etc.) y operaciones financieras (préstamos inter-compañía, factoring, etc.).

6.5. Presentación y efectos de la solicitud

El interesado en incoar el procedimiento para fijar los criterios y metodología aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones con partes vinculadas deberá realizar una presentación ante la Administración Federal³⁵². Dicha presentación se efectuará con anterioridad a que comience el período fiscal en el que se realizarán las transacciones a ser cubiertas por la DCPOI³⁵³ y contendrá una propuesta en la que se respalde el valor de mercado para las transacciones o líneas de negocios a ser cubiertas por el régimen en trato³⁵⁴.

El legislador circunscribió los efectos de la presentación de la solicitud de DCPOI, al mencionar que la misma no tiene efectos suspensivos de plazos ni exime al presentante de

³⁵¹ EL CRONISTA, “La AFIP pone la lupa sobre los precios de transferencia”, 29/8/2005 [en línea] <https://www.cronista.com/impresageneral/La-AFIP-pone-la-lupa-sobre-los-precios-de-transferencia-20050830-0076.html>

³⁵² Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 1°.

³⁵³ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2° inc. a).

³⁵⁴ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2° inc. a).

cumplir en tiempo y forma con el régimen de precios de transferencia³⁵⁵. El régimen en sí tampoco restringe las facultades de verificación y fiscalización del Organismo Fiscal³⁵⁶.

6.6. Causales de finalización por acción del contribuyente

La norma estipula que la DCPOI tiene plena vigencia y aplicación siempre y cuando las transacciones se concreten de acuerdo con sus términos³⁵⁷.

Ello supone que, una vez suscripta la DCPOI, y mientras se encuentre vigente, la Administración Fiscal no podrá imputar al contribuyente, diferencias de impuesto en concepto de precios de transferencia por las operaciones cubiertas por la DCPOI, siempre que los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad en ella contenidos fueran establecidos por el contribuyente conforme a los términos previstos en la DCPOI.

Téngase presente que el legislador quiso circunscribir el motivo por el cual la DCPOI deja de tener efecto, expresamente a, que las transacciones no se hayan llevado a cabo conforme a los términos convenidos. No importará sí el desvío resulta material o no.

Del texto legal vigente se desprende claramente, que al verificarse que el contribuyente incumplió con la realización de las transacciones según los términos convenidos, la condición resolutoria cobra virtualidad es decir cesa la vigencia y aplicación del convenio a que hubieren arribado la Administración Federal y el contribuyente.

Si bien no surge del texto legal, la manera en la que la Administración Tributaria manifestará tal incumplimiento se entiende que debiera normarse que, de verificarse el extremo citado, la Administración Fiscal se encuentra habilitada a emitir un acto administrativo, cuyo único fin, sea el de identificar los incumplimientos en los que incurrió el contribuyente.

En primer término, correspondería que se emita una resolución que se refiera a la constatación por parte de la Administración Federal de la falta de adhesión de la o las transacciones cubiertas a los términos de la DCPOI.

³⁵⁵ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2º, inc. b).

³⁵⁶ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 3º.

³⁵⁷ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2º, inc. d).

A efectos de no dejar espacio a dudas, el dispositivo legal debiera dejar sentado el carácter *declarativo*, y no *sancionatorio*, así como la *vía recursiva* que se encuentra habilitada para controvertir el acto administrativo al que se aludiera en el párrafo precedente.

Dicha posición se fundamenta en criterios doctrinarios y jurisprudenciales desarrollados respecto de otras figuras que conforman nuestro plexo impositivo y que también se encuentran sujetas a condición resolutoria. A título de ejemplo, la perdurabilidad de una exención. El procedimiento que se propone es asimilable al que se sigue para revocar una exención.

Vale traer a colación que, ciertas entidades a las que se refiere la ley del impuesto a las ganancias a los fines de acreditar su condición de exentas en el citado gravamen deben tramitar ante el Organismo Fiscal un certificado de exención³⁵⁸. Dicho certificado surtirá diversos efectos, los que incluso van más allá del impuesto indicado. La normativa que rige la tramitación de tal certificado y estipula los requisitos para su vigencia precisa las situaciones que pueden llevar a la declaración de su caducidad.

Sí con posterioridad a haber emitido el certificado, la Administración Fiscal constata, a través de controles sistémicos y/o verificaciones, irregularidades en los antecedentes y/o documentos que dieron lugar al trámite, en el objeto social declarado por la entidad peticionante del certificado y la forma jurídica adoptada o en el funcionamiento institucional y operativo por no resultar acorde con dicho objeto, etc. se encuentra facultada a dejar sin efecto el aludido certificado. A dichos fines deberá emitir una resolución fundada, en la que se señalará la fecha a partir de la cual tal certificado deja de tener efectos³⁵⁹.

Contra el acto administrativo que disponga dejar sin efecto el certificado de exención se podrá interponer recurso en los términos del artículo 74 del decreto reglamentario de la Ley 11.683,

³⁵⁸ Resolución General (AFIP) 2681/2009, (BO 5/10/2009): *Las entidades enunciadas en los incisos b), d), e), f), g) m) y r) del Artículo 20 de la Ley de Impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, conf.*, art. 1. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁵⁹ Resolución General (AFIP) 2681/2009, cit., art. 23 párr. 1.

texto ordenado en 1998 y sus modificaciones³⁶⁰³⁶¹; el acto administrativo citado goza de presunción de legitimidad y es ejecutable, ya que la vía recursiva indicada carece de efecto suspensivo.

El cumplimiento de ciertas condiciones resolutorias genera la extinción de la exención que hubiere sido reconocida. En consecuencia, el acto administrativo que dictó el Organismo Fiscal revocando el reconocimiento de la exención *tiene efecto declarativo de una situación preexistente y no constitutivo, razón por la cual, debe aplicarse desde que se violaron las normas estatutarias*³⁶².

Sí se aplicara lo expuesto en el párrafo precedente al caso que nos ocupa, se puede concluir que el acto administrativo por el cual se notifique al contribuyente que las transacciones no se efectuaron conforme a los términos expuestos en la DCPOI, posee carácter declarativo y extiende sus efectos al momento en el que se dejó de cumplir con la premisa legal, dado que la DCPOI solo puede prevalecer mientras se cumpla con las condiciones requeridas por el legislador.

En segundo término, resulta esencial que en el texto de la ley se deje sentado expresamente que el acto administrativo tiene por único fin el de poner de manifiesto el incumplimiento, no revistiendo naturaleza sancionatoria.

³⁶⁰ Artículo 74: Recurso de apelación para ante el Director General: *Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido.*

Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.

El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la Ley 19.549.

En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la Ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos.

El Director General podrá determinar qué funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.

³⁶¹ Resolución General (AFIP) 2681/2009, cit. art. 25 párr. 1.

³⁶² CNFed. Contenciosoadministrativo, sala II, 30/5/2002, “Centro de Ayuda Mutua Empalme Sud”, Cita online: AR/JUR/4606/2002. Disponible en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

Esta última aclaración tiene por objeto evitar litigios en la materia ya que, deliberadamente, se le podría llegar a atribuir a tal acto administrativo el carácter de sancionatorio. Esta cuestión tendría impacto en la vía recursiva por la que podría optar el contribuyente para controvertirlo. Si se pretendiera achacarle naturaleza sancionatoria se habilitaría la vía recursiva a través del Tribunal Fiscal de la Nación; vía que suspende la ejecutoriedad del acto administrativo.

Es del caso recordar que, el acto resolutorio indicado no determina tributos ni accesorios, en forma cierta o presunta ni tampoco ajusta quebrantos, por lo tanto, habría una imposibilidad de recurrir a la vía prevista en el artículo 159 inciso a) de la ley de rito³⁶³.

Tampoco resulta un acto administrativo por el cual se imponga una pena. Tal aseveración se funda en la interpretación jurisprudencial que se realizó, respecto de los regímenes de facilidades de pago, a los que un contribuyente recurre de manera voluntaria, manifestando su incorporación al mismo mediante la adhesión a sus términos y condiciones. Dichos regímenes comparten similitudes con los sustentados en normas específicas de promoción industrial, regional o sectorial a través de los cuales se otorgan distintos beneficios impositivos, a la compañía promovida, titular del emprendimiento beneficiado, y a los inversores que le aportan capitales a fin de que encamine el proyecto de que se trate³⁶⁴.

Ahora bien, con carácter general en el caso de los regímenes de facilidades de pago otorgados por el Organismo Fiscal si se produce un incumplimiento de sus cláusulas esto conlleva a la caducidad del plan de pagos convenido, así como a la pérdida de los derechos subjetivos que hubieren surgido a su resguardo.

Véase que la jurisprudencia ha sido conteste, en su gran mayoría, a vedarle a la aludida caducidad el carácter de sanción. Esto es así, fundamentalmente porque el contribuyente al manifestar su adhesión al régimen consintió que, su incumplimiento conduzca a que la

³⁶³ Ley 11.683, cit., art. 159: *El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:*

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o PESOS CINCUENTA MIL (\$ 50.000), respectivamente.

...

³⁶⁴ TFN, sala B, 19/2/2014, “Emprendimientos del Noroeste S.A. s/ apelación - impuesto al valor agregado - impuesto a las ganancias”, cita online: AR/JUR/12428/2014 Disponible en Base de Datos LL Online Checkpoint.

condición resolutoria sobre virtualidad y por lo tanto se pueda declarar la caducidad del régimen y posteriormente cobrar las sumas reclamadas. La consecuencia no fue establecida para sancionar la violación de disposiciones legales, sino que condiciona un tratamiento fiscal que resulta más beneficioso al contribuyente al estricto cumplimiento de los requisitos que se ha comprometido a observar. Numerosos antecedentes jurisprudenciales y de distintas instancias comparten este enfoque³⁶⁵.

Se hace extensiva esta perspectiva a la resolución que declara la caducidad del régimen promocional. En distintos antecedentes jurisprudenciales la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que la declaración de caducidad de un plan de facilidades de pago, así como la relativa a diferimientos impositivos no tiene naturaleza sancionatoria con el alcance previsto en la ley procedimental³⁶⁶.

Es decir, que haciendo un paralelismo con el acto que se emitiría en el procedimiento bajo análisis, la condición resolutoria que marca el fin de la vigencia y aplicación de la DCPOI se vincula con el comportamiento del contribuyente en lo que hace al fiel cumplimiento de llevar a cabo las transacciones según los términos expuestos en ella, entonces se puede concluir que no se está frente a una sanción de naturaleza penal a la que alude el artículo 159 inciso b) de la ley de procedimiento tributario cuando refiere a "*sanciones de otro tipo*"³⁶⁷.

³⁶⁵ Citada por el Dr. Magallón en "Emprendimientos del Noroeste S.A." cit.: "*El decaimiento no es sino la consecuencia natural de su incumplimiento del régimen al que adhirió voluntariamente (TFN, Sala A: "Crédito Automotor" del 22/11/1999; Sala B: "C.S.C.", 30/06/1999; Sala C: "SM S.R.L", 27/03/2007 y Sala D: "Foxman Fueguina S.A.", 10/03/2010)*". Por su parte vienen compartiendo el mismo criterio las distintas Salas de la Alzada, al sentenciar entre otras, la Sala I: "El Virabé S.C.A.", 7/10/1997, cita online: AR/JUR/5571/1997; la Sala II: "Casa Manrique S.A.", 20/9/2005, cita online: AR/JUR/5465/2005; Sala III: "Sutton Dabbah, Salomón", 16/5/2008, cita online: AR/JUR/2936/2008; Sala IV -con la disidencia del Dr. Galli- en los autos "Constructores Asociados S.A.", 29/6/1999, cita online: AR/JUR/4492/1999, con la excepción de la Sala V que en su nueva composición votó por la competencia en los autos "Cine Press S.R.L (Hoy S.A.)", 29/9/2006, cita online: AR/JUR/5835/2006; más recientemente "Marilao S.A.", del 2/10/2008", cita online: AR/JUR/11035/2008. Disponibles en Base de Datos *LL Online Checkpoint*.

³⁶⁶ Citada por el Dr. Magallón en "Emprendimientos del Noroeste S.A." cit.: "*(CNACAF, Sala II: "Servin S.A.", 12/6/2001; "Wolfsohn, Nelson" (expte N° 6036/00), 25/4/2000 y "Tecmaq S.R.L.", 7/3/2000)*".

³⁶⁷ Ley 11.683, cit., art. 159: *El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:*

...

b) *De los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que, impongan multas superiores a PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.*

De todo lo expuesto, se colige que el acto administrativo a emitirse declarando que el contribuyente no cumplió con los términos expuestos en la DCPOI no reviste el carácter de sancionatorio, estando vedada la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal de la Nación en caso de disconformidad con aquél y quedando expedita la del artículo 74 del Decreto N° 1397/1979.

Además, se propone que, con precisión se establezca la fecha de cancelación que es la que determinará el momento a partir del cual la resolución cancelatoria surtirá efectos.

6.7. Causales de finalización por causas ajenas al contribuyente

El legislador concede a la Administración Federal la facultad de dejar sin efecto la DCPOI solamente ante dos situaciones concretas³⁶⁸:

- a) si se comprueba que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o;
- b) si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI.

Puede advertirse que las situaciones mencionadas no resultan imputables al contribuyente.

De constatarse las situaciones aludidas, las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI resultan válidas y la decisión de la Administración Federal dejando sin efecto la DCPOI producirá consecuencias a partir de su notificación al contribuyente³⁶⁹.

De la letra de la norma se deriva que la Administración Fiscal podrá, en cualquier momento, dejar sin efecto la DCPOI, ante la comprobación de las situaciones mencionadas en a) o b).

Se estima que la Administración Tributaria debiera hacer conocer al contribuyente cualquiera de las dos situaciones indicadas, a través de una resolución sustentada en sus respectivos antecedentes.

³⁶⁸ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2°, inc. d).

³⁶⁹ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2°, inc. d).

Como lo determinara el legislador la resolución que deje sin efecto la DCPOI, regirá a partir de su notificación al contribuyente.

Además, la resolución que se adopte será comunicada, cuando correspondiere, a la o las demás administraciones tributarias respectivas.

Si bien el legislador no estableció si esta resolución es recurrible, se entiende que ante su silencio resulta procedente la vía recursiva prevista en el artículo 74 del Decreto N° 1397/1979 o bien si no se quisiera prever una vía recursiva contra esta resolución corresponderá establecerlo expresamente en una norma de rango legal.

Por otra parte, de la lectura de la norma no se desprende la posibilidad de que el contribuyente pueda solicitar dejar sin efecto la DCPOI que haya suscripto cuando advierta que se encuentra ante cualquiera de las dos circunstancias de los incisos a) o b) mencionados en párrafos precedentes.

Para ello debería poder manifestar su voluntad en tal sentido mediante notificación fehaciente a la Administración Federal, y con efecto desde la fecha en que se produzca tal notificación.

Finalmente, ante las situaciones descriptas en los incisos a) y b) indicados correspondería habilitar, la revisión de la DCPOI; se estima que ésta es la medida más adecuada -entre otras razones- por encontrarnos ante situaciones no imputables al contribuyente.

6.8. DCPOIs bilaterales o multilaterales

Se prevé en la ley que la Administración Federal podrá realizar DCPOIs con ACs de jurisdicciones con las cuales nuestro país haya suscripto un CDI; corresponderá que la AC argentina autorice a la Administración Tributaria a dichos efectos³⁷⁰.

³⁷⁰ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 4°.

Se considera que esta facultad no solo se circunscribe a DCPOIs bilaterales, sino también a las multilaterales es decir a aquellos procedimientos en los que intervienen más de dos administraciones tributarias.

Cabe traer a colación que la AC de los CDIs ha delegado en AFIP puntuales facultades: la gestión del intercambio internacional de información³⁷¹; la intervención en forma directa en la tramitación, confección y otorgamiento de los certificados de residencia fiscal o de tributación, que se solicitan en el marco de los CDIs firmados por Argentina³⁷². Sin perjuicio de asumir el control de los procedimientos gestionados³⁷³.

Además, se podrá intercambiar la información de referencia de la DCPOI en aquellos casos en que por aplicación de los CDIs aplicables resulte pertinente³⁷⁴.

6.9. Vigencia de la ley

El Título IV de la Ley de procedimiento tributario, que contiene al Capítulo I Procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional y el Capítulo II Determinaciones conjuntas de precios de operaciones internacionales, comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial. La publicación ocurrió el 29/12/2017, por lo tanto, las normas regirán desde el 30 de diciembre de 2017³⁷⁵.

Por su parte, en cuanto al procedimiento objeto de este Trabajo corresponderá que se emitan normas reglamentarias sobre la forma, plazo, requisitos y demás condiciones que permitan dar operatividad al régimen.

³⁷¹ Ministerio de Economía y Producción de la Nación; Resolución 336/2003, (BO 29/9/2003). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁷² Ministerio de Economía y Producción de la Nación; Resolución 37/2007, (BO 15/8/2007). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*, art. 1°.

³⁷³ Ministerio de Economía y Producción de la Nación; Resolución 37/2007, cit., arts. 3° y 4°.

³⁷⁴ Ley 11.683, cit., art. 217, párr. 2°, inc. c).

³⁷⁵ Ley 27.430, cit., art. 247.

7. IDEAS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA DCPOI EN ARGENTINA

Seguidamente, se desarrollan distintas propuestas que colaborarían con la implementación del instituto de la DCPOI en nuestro país. Este conjunto de ideas también ayudaría a despejar la hipótesis planteada en este Trabajo.

7.1. Propuestas normativas

7.1.1. Aspectos legislativos

Se estima que deberían adoptarse ciertas medidas a nivel legal para brindar operatividad al régimen de DCPOI.

7.1.1.1. Roll-back

Se considera que la figura del roll-back debiera ser contemplada a nivel legislativo.

El concepto "*roll-back*" -como ya se explicitara en apartados precedentes- refiere a la aplicación de los términos y condiciones de una DCPOI a años previos.

A tal efecto:

Se podrá en el procedimiento de DCPOI solicitar a la AC un roll-back si:

a) *la metodología de precios de transferencia propuesta es relevante para la resolución de temas de precios de transferencia suscitados en períodos fiscales previos a aquellos a ser cubiertos por la DCPOI; y*

b) *los hechos y circunstancias particulares que rodean a los períodos fiscales previos son substancialmente los mismos a aquellos a ser cubiertos por la DCPOI.*

El término máximo de roll-back será de tres períodos fiscales.

7.1.1.2. Revocación

Del relevamiento de la legislación comparada que se desarrolló en el apartado correspondiente de este Trabajo, se verificó que diversos plexos normativos contemplan causales de revocación del APA suscripto.

Se reconoce que la revocación es una medida extrema que la AC puede adoptar, ya que la revocación implica que la DCPOI nunca fue suscripta.

La AC podrá en cualquier momento, revocar la DCPOI cuando hubiere ocurrido una tergiversación, error u omisión atribuibles a la negligencia, falta de diligencia debida o incumplimiento deliberado del contribuyente al elaborar y presentar la solicitud, al tramitar la determinación conjunta, al cumplir con los requisitos de presentación del informe de cumplimiento, al renovar la DCPOI, o al aportar cualquier clase de información respecto de la solicitud, negociación, implementación, seguimiento o renovación de la DCPOI.

La resolución que se dicte dejando sin efecto la DCPOI debe fundarse en los antecedentes que se tuvieron en cuenta para su emisión; regirá a partir de la fecha de suscripción de la DCPOI original, o de su renovación.

La resolución revocatoria tiene carácter declarativo.

El contribuyente tendrá contra ese acto expedita la vía recursiva prevista en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, sin perjuicio de los recursos que procedan respecto de las actuaciones que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto la DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, la DCPOI solo será revocada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado por las ACs.

7.1.1.3. Cancelación

Respecto de la cancelación de la DCPOI, se deduce de la letra de la ley que existen dos situaciones concretas y con efectos diferentes, a saber:

a) la cancelación de una DCPOI unilateral, cuando, las transacciones no se efectuaron según los términos expuestos en ella; situación que como se señaló en apartados precedentes es imputable al contribuyente y, por ende, la DCPOI deja de tener efectos desde la fecha de su cancelación.

Se estima que debiera incorporarse al dispositivo legal la definición de la fecha de cancelación, entonces;

La fecha de cancelación se define como aquella en la que ocurrió el evento que llevó a la cancelación.

Si esa fecha no se puede determinar, la cancelación surtirá efectos desde e incluyendo el período fiscal en el que el evento resolutorio ocurrió. A partir de la fecha de la cancelación, la DCPOI deja de tener efectos vinculantes para la AC y el contribuyente.

El acto administrativo que se emita declarando que el contribuyente no cumplió con los términos expuestos en la DCPOI no reviste el carácter de sancionatorio. En caso de disconformidad con el acto administrativo cancelatorio queda expedita -exclusivamente- la vía recursiva del artículo 74 del Decreto N° 1397/1979.

Ante el acaecimiento del incumplimiento atribuido, corresponde la sustanciación del procedimiento determinativo de oficio reglado en los artículos 16 y 17 de la ley de procedimiento tributario respecto del contribuyente.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, la DCPOI solo será cancelada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado entre las ACs.

b) la cancelación de una DCPOI unilateral, cuando:

1. se compruebe que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o;

2. se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI o;

3. *se produjo una revisión de la DCPOI, pero no se pudo llegar a un acuerdo entre el contribuyente y la AC en un plazo de 60 días (se propone la incorporación a nivel legislativo de esta causal).*

En atención al tiempo y recursos humanos y materiales asignados por ambas partes de la relación jurídico-tributaria, se estima incluir a nivel legislativo la posibilidad de evitar la cancelación si el contribuyente acuerda realizar una revisión de la DCPOI.

De constatare cualquiera de las situaciones aludidas, las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI resultan válidas y la decisión de la AC respecto de la cancelación surtirá efectos a partir de su notificación al contribuyente.

En caso de disconformidad con el acto administrativo cancelatorio queda expedita - exclusivamente- la vía recursiva del artículo 74 del Decreto N° 1397/1979.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, si se constatan las situaciones aludidas en 1., 2., o 3. precedentes la DCPOI solo será cancelada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado entre las ACs.

Cabría precisar que la facultad de solicitar la cancelación de la DCPOI también puede ser ejercida por el contribuyente:

El contribuyente puede solicitar la cancelación de la DCPOI cuando advierta que se encuentra ante las circunstancias citadas en b) 1. o b) 2. Deberá manifestar su voluntad en tal sentido mediante notificación fehaciente a la Administración Federal, y con efecto desde la fecha en que se produzca tal notificación.

7.1.1.4. Revisión

La ley de procedimiento tributario no contempla actualmente causales de revisión de la DCPOI. Ciertas situaciones conducirían a la revisión de la DCPOI.

En el caso de una DCPOI unilateral, la AC en conjunto con el contribuyente puede revisar sus términos, ante cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) cambio material en la ley del impuesto a las ganancias que afecte a la DCPOI; o*
- b) situaciones relevantes que, a criterio del contribuyente y de la AC merezcan una revisión de la DCPOI.*

La AC en conjunto con el contribuyente, de común acuerdo, fijarán la fecha a partir de la cual rige la nueva DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, se revisará el acuerdo mutuo, de corresponder, la DCPOI que lo implementó reflejará los cambios.

7.1.1.5. Renovación

Se entiende que por razones de economía procesal y eficiente uso de los recursos materiales y humanos, se debería contemplar:

El contribuyente, a condición de que éste haya cumplido con los términos y condiciones de la DCPOI original, podrá solicitar la renovación de la DCPOI.

Los términos y condiciones de la DCPOI original no tienen efecto de cosa juzgada en relación con la renovación.

A nivel reglamentario debiera establecerse el plazo en el que debe comenzarse a impulsar el trámite correspondiente a la renovación, así como el respectivo procedimiento para su gestión.

7.1.1.6. Desistimiento

La legislación vigente no menciona la posibilidad de desistir del procedimiento de DCPOI y sus posibles efectos.

El contribuyente podrá desistir de una solicitud de una DCPOI unilateral en cualquier momento de su tramitación. A tal fin deberá realizar una presentación por escrito ante la AC.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, el contribuyente, podrá en cualquier momento, comunicar por escrito su intención de abandonar las negociaciones, y no suscribir la DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, si las ACs hubieren llegado a un acuerdo mutuo, el contribuyente puede rechazarlo no suscribiendo la DCPOI. En tal caso, el contribuyente renuncia al derecho a que se aplique el acuerdo mutuo alcanzado a las transacciones controladas cubiertas indicadas en el acuerdo mutuo.

El hecho de que un contribuyente desista de continuar con este procedimiento, dicho acto no constituye un factor determinante³⁷⁶ para la apertura de una Orden de Intervención³⁷⁷ por el impuesto a las ganancias y período fiscal involucrado, pero tampoco será óbice para que la Administración Federal de Ingresos Públicos ejerza sus facultades propias de fiscalización para determinar el tributo correspondiente por los períodos fiscales que se pretendían incluir en la DCPOI.

7.1.1.7. Utilización de información y documentación

Se observa que uno de los pilares de la gestión del procedimiento que nos ocupa, es la confianza mutua entre las partes que participan en su desarrollo por lo que, cualquier brecha en esa relación puede resentir el impulso que se pretenda dar a esta herramienta.

A fin de reforzar la confianza mutua, se considera oportuno establecer que:

³⁷⁶ Determinante: "Que determina", Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española [en línea] <http://dle.rae.es/?id=DaJfrXM>

según acepciones de la Real Academia Española:

1. tr. Decidir algo, despejar la incertidumbre sobre ello.

2. tr. Hacer que alguien decida algo.

5. tr. Ser causa de que algo ocurra o de que alguien se comporte de un modo determinado [en línea]

<http://dle.rae.es/?id=DaOWspV>

³⁷⁷ Ley 11.683, cit., art. s/n agregado a cont. del art. 36

La Administración Federal de Ingresos Públicos se abstendrá de emplear la documentación e información, a la que tuviere acceso en ocasión de tramitarse la DCPOI, para otros fines distintos al de llegar a tal Determinación Conjunta; excepto en el caso de revocación o cancelación en razón de no haber realizado las transacciones según los términos expuestos en la DCPOI.

En caso de desistimiento de la DCPOI se devolverá la documentación aportada.

7.1.1.8. Publicidad

Se estima necesario incorporar a la ley de procedimiento tributario disposiciones relativas a la publicación de las DCPOIs suscriptas y que guardan similitud con las que rigen en materia de publicación de consultas vinculantes³⁷⁸.

La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá publicar las resoluciones de DCPOI preservando el anonimato del contribuyente involucrado, en la Biblioteca Electrónica y/o en el Boletín Impositivo, ambos de la Administración Federal.

El contribuyente puede por motivos fundados, oponerse a la publicación de la Determinación Conjunta que le concierne.

Se comunicará a la AC extranjera de esta prescripción legal al convenir las pautas que guiarán la tramitación de una DCPOI bilateral o multilateral.

7.1.2. Propuestas reglamentarias

7.1.2.1. Contenido de un proyecto de resolución general

³⁷⁸ Ley 11.683, cit.: *Las respuestas que se brinden a los consultantes tendrán carácter público y serán publicadas conforme los medios que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. En tales casos se suprimirá toda mención identificatoria del consultante*, art. incorporado a cont. del art. 4°; en esa línea Resolución General (AFIP) 4497/2019, cit., art. 16: *Las respuestas emanadas de este Organismo y, en su caso, las resoluciones dictadas en los recursos interpuestos ante el Ministerio de Hacienda, una vez firmes, serán publicados en la Biblioteca Electrónica y/o en el Boletín Impositivo, ambos de esta Administración Federal, conf. a lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 4° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.*

A los efectos de brindar operatividad al procedimiento de DCPOIs unilaterales, bilaterales o multilaterales, corresponderá que la Administración Federal reglamente la forma, plazo, requisitos y demás condiciones a observar por los contribuyentes. La emisión se realizará conforme al ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 213 y el artículo 217 ambos de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y por el artículo 7° del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios.

Se elaboró un Anexo detallando los elementos mínimos que debiera contener un proyecto de Resolución General (Contenido de un proyecto de Resolución General a ser emitida por AFIP); dicha formulación es aplicable tanto para las DCPOIs unilaterales, bilaterales y multilaterales. Esa propuesta, también, recepta las sugerencias legales desarrolladas en el apartado precedente.

7.1.2.1.1. Regulación específica para MiPyMES

Es una política pública de interés del Gobierno Nacional promover la actividad de las micro, pequeñas y medianas empresas que desarrollen actividad productiva en el país³⁷⁹.

Pueden registrarse bajo la condición de pequeña, mediana empresa, entre otras, las sociedades, las empresas pequeñas y medianas, y las personas jurídicas que cumplan con los parámetros estipulados³⁸⁰.

Por ello fue necesario definir, las características que deben tener estas entidades para revestir tal condición, los parámetros a cumplir por estas entidades en cuanto a personal ocupado, valor de ventas, y/o valor de los activos aplicados al proceso productivo -de corresponder-
381382.

³⁷⁹ Ley 25.300 (BO 7/9/2000). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁸⁰ Ministerio de Producción y Trabajo de la Nación, ¿Quiénes pueden registrarse? [en línea] <https://www.produccion.gob.ar/tramites/registrarsecomopyme-68938#pagoIVA>

³⁸¹ Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa; Resolución E 340/2017, (BO 15/8/2017). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁸² Las empresas que realizan alguna actividad dentro de “Intermediación financiera y Servicio de Seguros” o “Servicios Inmobiliarios” pueden registrarse como PyME si sus activos no superan los 100.000.000 además de cumplir con el requisito de valores máximos de ventas totales anuales, cfr. ..., cit., Resolución E 340/2017, cit., art. 3°.

Serán consideradas Micro, Pequeñas o Medianas Empresas aquellas cuyos valores de ventas totales anuales expresados en pesos no superen los topes establecidos en el cuadro que se expone a continuación:

	ACTIVIDAD ³⁸³				
	CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGROPECUARIO
MICRO	7.400.000	5.800.000	19.800.000	16.800.000	4.800.000
PEQUEÑA	47.300.000	34.600.000	119.200.000	102.200.000	30.000.000
MEDIANA TRAMO 1	378.900.000	289.000.000	1.001.800.000	829.900.000	228.900.000
MEDIANA TRAMO 2	568.300.000	412.800.000	1.431.200.000	1.212800.000	363.100.000

Por otra parte, ciertas empresas para ser calificadas como MiPyMES además de cumplir con los montos de ventas anuales señalados en el cuadro precedente no deberán tener activos que superen los \$100.000.000³⁸⁴.

	ACTIVIDAD ³⁸⁵				
	CONSTRUCCIÓN	SERVICIOS	COMERCIO	INDUSTRIA Y MINERÍA	AGROPECUARIO
MICRO	12	7	7	15	5
PEQUEÑA	45	30	35	60	10
MEDIANA TRAMO 1	200	165	125	235	50
MEDIANA TRAMO 2	590	535	345	655	215

Esta clasificación surte efectos respecto del artículo 2° de la Ley 24.467³⁸⁶ y sus modificaciones, y del 1° de la Ley 25.300³⁸⁷.

Como una forma de que mayor cantidad de entes usufructúen los beneficios previstos para este tipo de sujetos, si una MiPyME tiene como actividad la de fabricación en el país y la de exportación a diferentes países, para el cálculo de las ventas totales anuales que deben tenerse en cuenta a fin de establecer el límite para su categorización como tal, se toman las ventas locales al 100% mientras que las exportaciones solo al 75%³⁸⁸.

³⁸³ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., ANEXO I, Cuadro A Categorización según monto de facturación.

³⁸⁴ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., Anexo I, Cuadro C y Anexo II.

³⁸⁵ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., Anexo I, Cuadro B, Categorización según cantidad de empleados, (Sólo para empresas que realicen actividades de comisión o consignación).

³⁸⁶ Ley 24.467 (BO 28/3/1995). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁸⁷ Ley 25.300, cit.

³⁸⁸ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., art. 2°.

Una vez que la pequeña o mediana empresa se inscribió en el registro de este tipo de entidades, se le extenderá un certificado que avale su condición de tal ante la AFIP, el Ministerio de Producción y otros organismos e instituciones³⁸⁹.

Dicho certificado les permite acceder a diversos beneficios impositivos, financieros y administrativos.

Con el objetivo de promover la disminución de costos operativos de exportación, las MiPyMES que exporten por determinados pasos fronterizos pueden adherir al régimen de declaración aduanera simplificada³⁹⁰; siempre que la sumatoria de los montos de todas las operaciones de exportación definitiva no exceda la suma de U\$S 70.000 mensuales ni que el valor FOB, FOR o FOT por cada operación no supere la suma de U\$S 3.500³⁹¹.

Se prevé la posibilidad de que este tipo de empresas controle o esté controlada por, y/o vinculada a otra(s) empresa(s) o grupo(s) económico(s) nacional o extranjero, pero éstos deben reunir los mismos requisitos cuantitativos mencionados³⁹².

La vinculación de una empresa con otra(s) empresa(s) o grupo(s) económico(s) se configurará cuando ésta(s) participe(n) en el veinte por ciento (20%) o más del capital de la primera³⁹³.

El carácter de vinculada precedentemente descrito, resulta aplicable para caracterizar una empresa como micro, pequeña o mediana en el marco de las Leyes 24.467, 25.300 y 27.264.

El control de una empresa por otra se configura cuando esta última participe, en forma directa o por intermedio de otra empresa a su vez controlada, en más del cincuenta por ciento del capital de la primera³⁹⁴.

³⁸⁹ Ministerio de Producción y Trabajo de la Nación, Certificado PyME, ¿Qué es el Certificado PyME? [en línea] <https://www.produccion.gob.ar/tramites/registrarsecomopyme-68938#pagoIVA>

³⁹⁰ Decreto 855/1997 (BO 1/9/1997); AFIP; Resolución 26/1997 (BO 1/10/1997). Disponibles en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

³⁹¹ AFIP; Resolución 26/1997, cit., art. 4.

³⁹² Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., art. 5.

³⁹³ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., art. 6.

³⁹⁴ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., art. 7.

Puede suceder que una MiPyME esté vinculada o mantenga situaciones de control societario con empresa(s) o grupo económico(s) radicado(s) en el exterior en dicho caso, el valor de las ventas totales anuales y, en caso de corresponder, de sus activos, se debe calcular en pesos tomando el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio comercial de la empresa respectiva³⁹⁵.

De la normativa expuesta se puede deducir que el tipo de empresas a que se hace referencia puede operar con un sujeto del exterior con el que se encuentre vinculada o que exista situaciones de control, siendo en estos casos mandatorio para el sujeto local cumplir con la presentación de información y documentación de precios de transferencia prevista en la ley del gravamen y normas reglamentarias.

Por su parte, el reglamento de la ley del impuesto a las ganancias estableció que los sujetos a que refiere el artículo 15 de la ley que realizaron transacciones con sujetos vinculados de exterior o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, facturadas en su conjunto en el período fiscal, que no superen el monto total equivalente a \$ 3.000.000 o individual de \$ 300.000, no están obligados a presentar el informe local o estudio de precios de transferencia ni el informe maestro. Sin perjuicio de ello, deben conservar los documentos, informaciones y pruebas que sustenten las transacciones mencionadas³⁹⁶.

Los umbrales citados en el párrafo precedente son inferiores a aquellos fijados para la caracterización de MiPyMES (vgr. prestación de servicios) por lo que algunas de estas entidades se verían obligadas a presentar el informe local o estudio de precios de transferencia, e incluso el informe maestro cuanto éste se reglamente por parte del Organismo Fiscal.

Por lo expuesto, a fin de facilitar el comercio internacional, brindar seguridad jurídica fiscal y coadyuvar al cumplimiento de obligaciones fiscales, se prevé un régimen específico de DCPOI unilateral, para las MiPyMES que deseen asegurar que sus precios de transferencia en sus relaciones industriales, comerciales o financieras no constituyen una transferencia de beneficios de Argentina a otra jurisdicción.

³⁹⁵ Secretaría ..., Resolución E 340/2017, cit., art. 8.

³⁹⁶ Decreto 1344/1998, cit., trigésimo artículo s/n incorporado a continuación del artículo 21.

7.2. Gestión de calidad del procedimiento DCPOI

Se propone la creación de una serie de indicadores para evaluar la administración de los procedimientos DCPOIs unilaterales, bilaterales y multilaterales a fin de verificar si la gestión resulta consistente con los compromisos asumidos por nuestro país en los CDIs y que aseguren la apropiada materia imponible para nuestro país y países contraparte en dichos convenios, previniendo la evasión fiscal, promoviendo la consistencia y razonabilidad en los resultados, y proveyendo acceso a los contribuyentes a la asistencia de la Administración Federal respetando principios de efectividad, y eficiente administración fiscal.

El ejercicio de evaluación, cuya implementación se propone, requiere formular líneas de acción específicas tendientes a monitorear el vínculo de los usuarios del procedimiento con la Administración Federal a fin de cumplir con los objetivos de prestar un servicio de calidad y transparentar la gestión de la organización mediante la rendición de cuentas.

Entre otras formas de alcanzar los objetivos señalados se propone: a) brindar a los usuarios información adecuada, y oportuna para que puedan evaluar sus expectativas respecto del procedimiento DCPOI -duración del procedimiento, simplificación de los procesos, tendencias en las posturas técnicas que se adoptan, etc.-; b) apoyar o reforzar la actuación de los funcionarios intervinientes en las distintas etapas del procedimiento, -a través de capacitación en normativa, negociación, idiomas, funcionamiento de sectores económicos, etc.-; c) aportar transparencia en la gestión del servicio público.

En la evaluación de gestión del procedimiento DCPOI se identifican dos vectores claves: a) interacción de AFIP con los usuarios del procedimiento DCPOI y b) formación de los funcionarios que intervienen en la tramitación del procedimiento DCPOI.

Para cada uno de estos vectores, se determinan objetivos cuyo desarrollo y cumplimiento se perfecciona a través de indicadores. Estos indicadores están representados por valores cuantitativos a lograr para cada uno de aquéllos.

Los indicadores toman información de la Resolución General a emitirse por AFIP (cuyo contenido se propone en este Trabajo) que reglamenta el procedimiento DCPOI (Anexo I:

Informe anual de DCPOIs). Asimismo, los indicadores se alimentan de información proveniente del Sistema de Administración de Recursos Humanos de Administración Federal de Ingresos Públicos.

La observación de la evolución anual de estos indicadores le permitirá al Organismo Fiscal ajustar la implementación de las políticas de calidad que se propone y tomar las acciones tendientes a modificarlas, cuando corresponda, o a continuarlas de confrontarse con resultados satisfactorios. Dos Anexos dan cuenta de la evaluación de gestión del procedimiento: Anexo II.1.: Panel de indicadores del procedimiento DCPOI y Anexo II.2.: Evaluación anual del procedimiento DCPOI.

8. REFLEXIONES FINALES

El principio del operador independiente supone, con cierto grado de certidumbre, que los operadores transnacionales llevan a cabo transacciones que respetan los valores de libre concurrencia, evitando el incremento de gastos, costos o deducciones y la disminución de los beneficios alcanzados por el impuesto a las ganancias. La ausencia de tal principio en la normativa doméstica de un Estado afecta indudablemente a sus arcas fiscales.

Una vez que este precepto se incorpora al dispositivo legal, el ejercicio de la potestad fiscalizadora será el encargado de verificar que el valor de los bienes y servicios que se determinan de forma unilateral, adhieren a tal principio. El propósito es evitar el ahucamiento de la base imponible de los impuestos directos y el direccionamiento de las utilidades a otras jurisdicciones en las que son alcanzadas con una menor o nula carga fiscal.

Si bien no escapa al conocimiento de la comunidad fiscal, que el sistema impositivo no es el único factor que el inversor o agente internacional tiene en cuenta para concretar una inversión o negocio transnacional, sí constituye una variable que tiene peso en la adopción de la decisión final, por lo que reforzar la seguridad jurídica fiscal resulta provechoso.

En este sentido el instituto de la DCPOI, así como su similar los APAs, por su naturaleza están destinados a otorgar certeza y previsibilidad fiscal a los agentes económicos tanto nacionales como extranjeros; es un efecto deseado que la presencia de dichos factores colabore a estimular las inversiones e intensificar el comercio transfronterizo.

Los objetivos de la DCPOI, indicados en el párrafo anterior, sin duda alguna le permiten ser una herramienta hábil para evitar litigios entre el contribuyente y la Administración Fiscal en cuestiones tales como la materia de precios de transferencia que, por su propia substancia resulta controvertida, en particular por el grado de subjetividad innato en ella.

Se observa que regímenes de características muy similares al de la DCPOI se incorporaron a varias legislaciones de países americanos, aunque sólo en muy pocos de ellos fueron frecuentemente utilizados, a saber, Canadá, Estados Unidos de América y México. Incluso en este último país, su empleo se dirigió, principalmente, a determinada modalidad de transacciones -la maquila-. En otros, como en el Uruguay, se advierte que ni bien se introdujo

la figura en el cuerpo normativo doméstico, en un cortísimo plazo se celebró un Acuerdo, pero este entusiasmo inicial por la figura no perduró a lo largo del tiempo. Otras jurisdicciones, como la República Dominicana, adoptó una posición proactiva al impulsar la celebración de un APA marco e individuales para un sector que es de suma relevancia en su economía como lo es el hotelero, íntimamente vinculado a la industria del turismo -una de las principales fuentes de ingresos y de inversión extranjera-.

En nuestro país después de varios años de haber introducido las normas de precios de transferencia (fines de 1998), recién con el dictado de la Ley 27.430 (fines de 2017) se incorporó la figura de la DCPOI, que fue analizada en este Trabajo. Se cuenta, entonces, con el punto de partida para su implementación. Pero, como también se advirtió a lo largo de este Trabajo, es tan solo el principio de un camino, a cuyo término se podrá conocer si este procedimiento cumple con los objetivos planteados.

Tal como se explicó oportunamente, se está ante un régimen al que el contribuyente accede voluntariamente y por el cual presentará a la Administración Federal una propuesta sobre los criterios y metodología aplicables para la determinación del valor de mercado de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a ser cubiertas por el mecanismo.

La norma establece el momento en el cual se debe efectuar tal presentación, así como también sus alcances -derechos y obligaciones para ambas partes de la relación jurídico-tributaria-. De llegar ambas partes a un resultado satisfactorio, se firmará un convenio que posee carácter vinculante y que la Administración Fiscal solo podrá dejar sin efecto en situaciones concretas definidas por el legislador. La reforma legal, con el fin de tornar plenamente operativo el procedimiento, habilita a la AFIP a dictar la reglamentación sobre la forma, plazo, requisitos y demás condiciones que deban cumplir los contribuyentes.

Este sendero de implementación se estima requiere de varias acciones. Entre ellas, de la emisión de normas adicionales de rango legal de carácter procedimental. El instituto será puesto en práctica en la medida que se emitan normas reglamentarias que lo tornen operativo.

Por ello, en este Trabajo se efectuaron propuestas de normas legales y reglamentarias en las que se receptaron, a criterio de la suscripta, buenas prácticas desarrolladas en otras jurisdicciones que ya llevan algunos años realizando este tipo de procedimiento.

Los dispositivos legales comprenden temas procedimentales, y los reglamentarios atienden a cada una de las etapas de formalización del procedimiento DCPOI (incluyendo un régimen especial para las MiPyMEs). La propuesta reglamentaria considera también la información que periódicamente, la Administración Federal debería brindar al Ministerio de Hacienda respecto de las DCPOIs unilaterales, bilaterales y multilaterales suscriptas. En relación con las unilaterales porque el citado Ministerio detenta facultades de superintendencia y, en lo concerniente a las bilaterales y multilaterales por ser la AC originaria de los CDIs suscriptos por nuestro país.

Si bien los objetivos que se persiguen con este instituto son beneficiosos tanto para la Administración Fiscal como para los contribuyentes, no se puede desconocer que su implementación lleva tiempo y una reasignación de recursos, principalmente humanos, que constituyen factores claves en su formalización.

En este Trabajo, se planteó la siguiente hipótesis: *“es la DCPOI un régimen eficaz y eficiente para evitar controversias en materia de precios de transferencia”*

La eficacia y eficiencia de dicho instituto se puede ver reflejada si realmente ofrece certidumbre al peticionante respecto de su obligación fiscal, si año tras año crecen las solicitudes de ingreso al procedimiento DCPOI, aumentan las solicitudes de DCPOIs bilaterales o multilaterales, decrece el número de desistimientos, disminuye la rotación de personal del área encargada de su tramitación, disminuyen los tiempos de suscripción, se mantiene constante o aumenta el tiempo dedicado a la capacitación -general y/o específica- de los funcionarios responsables de la ejecución del procedimiento, aumenta la cantidad de funcionarios que concurren a cursos de capacitación, aumenta el número de DCPOIs unilaterales en el entorno MiPyMES, etc.

El monitoreo de la evolución del procedimiento DCPOI es idóneo para constatar algunas afirmaciones sobre los objetivos, ventajas y desventajas que se atribuyen a este tipo de procedimiento.

Para confirmar la hipótesis planteada, entonces, se requiere de información adecuada y oportuna, por ello se proyectó un sistema de evaluación de gestión del procedimiento DCPOI, construyéndose indicadores específicos para medir la evolución de los resultados de este procedimiento y seguidamente, a partir de dichos indicadores se elaboró una serie de parámetros para apreciar anualmente el grado de cumplimiento con los objetivos establecidos para el procedimiento.

Por ello, se estima que, una vez puesto en marcha el procedimiento DCPOI, y de transcurrido, al menos, el término de tres años se puede estar en condiciones de contestar la hipótesis planteada.

9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALTAMIRA GIGENA, J. I. (2008). Acto Administrativo, 1° Ed. Córdoba, Argentina: Advocatus, p. 16.
- ATCHABAHIAN, A. (2003). Precios de transferencia: acuerdos anticipados para establecerlos. *Periódico Económico Tributario* (271), 46 a 53.
- BANIEWICZ, J. P. (2001). *APA Critical Assumptions*, 16/10. Obtenido de https://www.irs.gov/pub/irs-apa/critical_assumptions.pdf
- BERTAZZA, Humberto J. (Director). (2018). *Reforma tributaria: Ley 27.430/Humberto J. Bertazza, 1ª ed.* Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, ps. 487/488, 490/492, 506/507.
- BRANDSTÄTTER, J., & ROSENGREN, V. (2017). *BMA Brandstätter Rechtsanwälte GmbH, Transfer pricing in Austria: overview, Clearances*, 1/4,. Obtenido de [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3430?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-007-3430?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true&comp=pluk&bhcp=1).
- CASSAGNE, J. C. (s.f.). Derecho administrativo, 50 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, II. p. 49.
- DÍAZ, V. O. (1999-A). Los acuerdos de precios de transferencia anticipados y el instituto de la consulta vinculante. *IMP*, 969.
- FIGUEROA, A. H. (2012). Intercambio de información fiscal o convenio para evitar la doble imposición internacional con la República Oriental del Uruguay. *IMP 2012-4*, 75 - *Consultor Tributario 2012 (abril)*, 21.
- FIGUEROA, A. H. (2014). El plan de acción OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). *IMP 2014-11*, 61 - *Consultor Tributario*, 61.
- FIGUEROA, A. H. (2016). El nuevo tratado para evitar la doble imposición internacional suscrito con Chile. Tercera y última parte. *IMP 2016-7*, 107.
- GARCIA VIZCAINO, C. (2018). Modificaciones de la Ley 27430 a la Ley 11683. *IMP – Práctica Profesional*, XXIII, 14.
- KELLY, R. J., & MANTEGHI, P. J. (2013). The New Advance Pricing and Mutual Agreement Program: Are we entering the Golden Age of APAS? *Tax Talk, The Federal lawyer*, July, p. 18. Obtenido de http://www.fedbar.org/Resources_1/Federal-Lawyer-Magazine/2013/July/Columns/Tax-Talk.aspx?FT=.pdf
- LIQUIN, G. V. (2018). Precios de transferencia. Normativa comparada tendiente a reforzar la 'sustancia'. *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)*, Tomo XXXIX, mayo.
- LÓPEZ SANSÓN, P. S. (2003). Precios de Transferencia en la Legislación Argentina con mención a los Bienes Inmateriales y los Servicios. *Revista Argentina de Derecho Tributario (RADT) (abril-junio)*, 445.

REIG, E., GEBHARDT, J., & MALVITANO, R. H. (2010). Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta. 12ª ed. Errepar, p. 203.

ROSSI, S., & DI SALVO, M. (2016). Base Erosion and Profit Shifting Actions, Implementation in Italy, Action 14 – Dispute resolution – New advance tax agreement (ATA) procedure. 9/6. 26. Obtenido de

<http://www.nodastudio.it/download/OkVQU21lZXRpmdfUGFyaXNfOS42LjIwMTZfTm9kYSBTdHVkaW8ucGRmX19fX19fMS9maWxlcw==>

TOZZINI, G. I. (2018). Comentarios acerca del proyecto de reforma tributaria. *ADLA*, 1,9.

10. ANEXOS

10.1. Delegación de competencia a ser emitida por el Ministerio de Hacienda

En primer término, resulta necesario que el Ministro de Hacienda en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 20 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto N° 1759/72, t.o. 1991:

a) Autorice a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP/Administración Federal), entidad autárquica en el ámbito de dicho Ministerio a:

1. intervenir en forma directa a fin de llegar a un acuerdo con una o más Autoridades Competentes (ACs) de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (CDI), bajo el amparo del procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) del artículo relevante del CDI conforme al cual se tramitarán y resolverán las solicitudes de Determinaciones Conjuntas de Precios de Operaciones Internacionales (DCPOIs) bilaterales o multilaterales que interpongan los contribuyentes;

2. acordar, complementariamente, con las ACs a que alude el inciso anterior aspectos procedimentales relacionados con la tramitación y resolución de las DCPOIs bilaterales o multilaterales.

b) Disponga que, a fin de llevar un control de las DCPOIs suscriptas por la AFIP, ésta le remita semestralmente en soporte digital un Listado incluyendo por cada una de aquéllas la siguiente información:

- 1) Razón Social del contribuyente.
- 2) Clave Única de Identificación Tributaria del contribuyente.
- 3) Estado o Estados extranjeros intervinientes (de corresponder).
- 4) Fecha de presentación de la solicitud.

5) Fecha de suscripción.

6) Copia digitalizada de las DCPOIs suscriptas.

10.2. Disposición a ser emitida por AFIP

En segundo término, en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 20 del Reglamento de Procedimientos Administrativos, Decreto N° 1759/72 (t.o. en 1991) y el artículo 4 del Decreto N° 618/97, el Administrador Federal de la AFIP, disponga el funcionario a cuyo cargo se encuentren las funciones citadas en los incisos a) 1. y a) 2. precedentes.

10.3. Contenido de un proyecto de Resolución General a ser emitida por AFIP

La Resolución General debiera contemplar, al menos el siguiente contenido:

SUJETOS y TRANSACCIONES COMPRENDIDOS

Establecer un régimen mediante el cual los contribuyentes puedan solicitar la celebración de una DCPOI con la AFIP, en la cual se fijen los criterios y metodología aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a las que se alude en el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Definir términos o expresiones atinentes a la implementación de las DCPOIs:

1. Contribuyente: los sujetos pasivos del impuesto a las ganancias que realicen transacciones con partes vinculadas en los términos del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias y que se encuentren sujetos al régimen de precios de transferencia.

2. DCPOI: designa un acuerdo entre el contribuyente y la AFIP a fin de establecer por anticipado un conjunto de criterios para determinar que una transacción a ser cubierta se ajusta a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

3. DCPOI unilateral: hace mención de una DCPOI entre la AFIP y un contribuyente.

4. DCPOI bilateral: refiere a la solicitud de un contribuyente para que la AFIP alcance un acuerdo con la AC en un CDI respecto de la aplicación del artículo de empresas asociadas del respectivo CDI a transacciones controladas específicas.

5. DCPOI multilateral: alude a la solicitud de un contribuyente para que la AFIP alcance un acuerdo con dos o más ACs en dos o más CDIs respecto de la aplicación del artículo de empresas asociadas del(de los) respectivo(s) CDI(s) a transacciones controladas específicas.

6. Metodología de precios de transferencia: significa la metodología prevista en el artículo 15, quinto párrafo de la ley del impuesto a las ganancias.

7. Métodos de precios de transferencia: remite al método de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, aplicables en la forma fijada en la reglamentación del impuesto a las ganancias, así como a los otros métodos que, con idénticos fines y que por la naturaleza y las circunstancias particulares de las transacciones hayan sido establecidos por la reglamentación del impuesto a las ganancias y los términos de la DCPOI.

8. Período cubierto: identifica al(a los) periodo(s) fiscal(es) al(a los) cual(es) se refiere la DCPOI.

9. Transacción cubierta: designa a la(las) transacción(es) internacional(es) a la(s) cual(es) se refiere la DCPOI.

10. Hipótesis críticas: refiere a cualquier hecho que, bajo el control o no del contribuyente, se relacione con el contribuyente, una tercera parte, una industria o condiciones de negocios y económicas, cuya existencia resulta material al método de precios de transferencia propuesto

por el contribuyente ya que, son criterios de negocios y económicos objetivos que constituyen la base de la propuesta de dicho método.

El contribuyente deberá identificar en la solicitud de DCPOI las hipótesis hechas al desarrollar la metodología de precios de transferencia que sean críticas para la confiabilidad de la metodología bajo el principio de valor de mercado. Entre otras hipótesis se considerarán las relativas:

- a) a la legislación tributaria nacional y a las disposiciones de los CDIs;
- b) a los derechos de aduana, restricciones a la importación y regulaciones gubernamentales;
- c) a las condiciones económicas, la cuota de mercado, las condiciones de mercado, el precio de venta final y el volumen de ventas;
- d) a la naturaleza de las funciones efectuadas y de los riesgos asumidos por la(s) empresa(s) que participa(n) en la(s) transacción(es);
- e) a los tipos de cambio, las tasas de interés, la calificación crediticia y la estructura de capital;
- f) a la contabilidad y la clasificación de los ingresos y gastos;
- g) a las empresas que operarán en cada jurisdicción y sobre la forma en qué lo harán.

Se admitirá cierto nivel de amplitud en la elaboración de las hipótesis críticas a fin de dotarlas de cierta flexibilidad.

11. Establecimiento permanente: se define por el artículo 16 de la ley del impuesto a las ganancias; será tratado como una entidad distinta y separada de su casa matriz y demás entidades vinculadas.

12. Temas colaterales: tales como admisión de deducciones, existencia de establecimiento permanente, atribución de beneficios al establecimiento permanente.

13. MiPyMEs: aquellas empresas que por sus características sean consideradas Micro, Pequeñas y Medianas Empresas por la Autoridad de Aplicación según lo dispone el artículo 2° de la Ley N° 24.467.

PROCEDIMIENTO DCPOI

SOLICITUD DE REUNIÓN PRELIMINAR (ETAPA 1)

Los contribuyentes presentarán una *solicitud de reunión preliminar* con doce meses de anticipación al primer día del primer periodo fiscal a ser cubierto. A la solicitud de reunión preliminar se acompañará breve información sobre:

- a) la estructura global del grupo y la industria en la que opera;
- b) el perfil funcional y de riesgo del presentante;
- c) la(s) compañía(s) del exterior con la(s) que realizará las transacciones a ser cubiertas:
 - 1. identificación con la(s) que se operará;
 - 2. país en el que se encuentra(n) localizada(s);
 - 3. perfil(es) funcional(es);
- d) la descripción de las transacciones internacionales a ser cubiertas por la DCPOI;
- e) el monto de las transacciones internacionales a ser cubiertas por la DCPOI;
- f) la descripción de las transacciones que no se proyecta incluir en la DCPOI;
- g) el tipo de DCPOI que se solicitará:
 - 1. unilateral;

2. bilateral: identificación del país involucrado o;
3. multilateral: identificación de los países involucrados;
- h) el número de períodos fiscales que se pretende incluir en la DCPOI;
- i) la metodología de precios de transferencia que se propone utilizar;
- j) los antecedentes sobre:
 1. resoluciones de consultas vinculantes en materia de precios de transferencia;
 2. acuerdos conclusivos voluntarios en materia de precios de transferencia;
 3. fiscalizaciones en curso y finalizadas en materia de precios de transferencia;
 4. resoluciones de determinaciones de oficio en materia de precios de transferencia;
 5. resoluciones sancionatorias en materia de precios de transferencia;
 6. litigios en materia de precios de transferencia: su estado;
- k) la identificación del representante que interactuará con la Administración Federal en esta etapa.

De tratarse de documentación en idioma extranjero, se deberá adjuntar la traducción suscripta por traductor público matriculado. Sin perjuicio de ello, determinada documentación podrá aportarse en idioma extranjero, pero esto no obsta a que se pueda requerir, atendiendo a razones fundadas, la traducción de determinadas piezas documentales.

La Administración Federal podrá recabar del contribuyente las aclaraciones pertinentes, mantener con el contribuyente una o varias reuniones preliminares, y le notificará dentro de los quince días posteriores a la última reunión preliminar la decisión sobre la viabilidad o no de la presentación de la DCPOI.

La solicitud de reunión preliminar respecto de la DCPOI se presentará a través de un servicio específico disponible en el sitio "web" de AFIP (<http://www.afip.gob.ar>). El sistema emitirá una constancia de la presentación realizada.

La AC resolverá sobre la viabilidad de la presentación de la DCPOI en el término de sesenta días corridos contados a partir de la fecha de la recepción de la solicitud de reunión preliminar. La resolución será notificada al contribuyente, conforme a lo previsto por el artículo 100 inciso g) de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en el respectivo domicilio fiscal electrónico.

VIABILIDAD DE LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE DCPOI

Las siguientes circunstancias tornarán inviable la presentación de la solicitud de DCPOI:

- a) la(s) transacción(es) a ser cubierta(s) se base(n) en una situación hipotética o no surja de los antecedentes presentados la seria intención de llevarla(s) a cabo;
- b) la tramitación de la DCPOI implique una ineficiente asignación de recursos humanos y materiales para la Administración Federal;
- c) la(s) transacción(es) a ser cubierta(s) sea(n) limitada(s) en naturaleza y monto;
- d) la determinación de si la(s) transacción(es) a ser cubierta(s) se ajusta(n) a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes puede ser efectuada sin duda significativa alguna;
- e) los hechos o circunstancias que se pretende cubrir por la DCPOI sean objeto de causas judiciales;
- f) la(s) transacción(es) a ser cubierta(s) involucra(n) un esquema de planificación fiscal.

La Administración Federal informará al contribuyente su decisión fundada para denegar la viabilidad de presentación de la solicitud de DCPOI.

El contribuyente puede dentro de los diez días hábiles administrativos de notificado de la decisión aludida, realizar una nueva presentación a efectos de una revisión de la solicitud. La decisión de la Administración Federal será irrecurrible.

PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD (ETAPA 2)

Si la Administración Federal decide la viabilidad de la presentación de la solicitud de DCPOI, el contribuyente podrá presentar una *solicitud de DCPOI unilateral, DCPOI bilateral o DCPOI multilateral* en la forma que se indica en párrafos siguientes y dentro del plazo de treinta días hábiles administrativos contados a partir de haber sido notificado de la decisión indicada.

La solicitud de DCPOI deberá contener como mínimo la siguiente información y documentación:

- a) la razón social y número de identificación tributaria en el país en el que el sujeto del exterior se encuentre localizado, situado o radicado y país de residencia fiscal;
- b) la identificación de la petición ante la(s) AC(s) del país de residencia fiscal del sujeto del exterior. Si no se efectuó, fecha en la que se realizará la presentación en el caso de una DCPOI bilateral o multilateral;
- c) las transacciones internacionales con entidades que están localizadas en jurisdicciones con las cuales la República Argentina suscribió un CDI que se encuentra vigente; de corresponder, las razones por las cuales no se solicita una DCPOI bilateral o multilateral;
- d) la descripción de las actividades del grupo al que pertenece el contribuyente, en la cual se deberá especificar, la siguiente información:
 1. los antecedentes del grupo, así como sus estrategias y perspectivas de negocio actuales y futuras;
 2. la descripción de los factores relevantes que generan utilidades para el grupo;

3. el detalle de las políticas de precios de transferencia implementadas por el grupo;
 4. la descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran el grupo, incluyendo el lugar o lugares en las que se llevan a cabo, y el detalle de las transacciones celebradas entre el contribuyente, sus partes vinculadas en el extranjero, y terceros independientes, así como la estructura organizacional donde se exponga la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo;
 5. los estados financieros consolidados correspondientes al último período fiscal del grupo;
 6. el análisis de la industria en la cual opera el grupo, tanto en la República Argentina como a nivel internacional, detallando el comportamiento y evolución de la industria, tamaño, principales competidores y su posición en el mercado, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, poder de compra de los consumidores, reglamentación gubernamental, etc.;
 7. los esquemas de financiamiento a nivel global utilizados por el grupo;
- e) el nombre y país de residencia de las empresas que forman parte del grupo al que pertenece el contribuyente, que obtengan ingresos, o bien, realicen egresos con terceros independientes, inherentes a la actividad a la que se dedica el grupo, especificando los montos de los ingresos y egresos con terceros independientes;
- f) la información que se detalla a continuación respecto de la actividad del contribuyente:
1. la descripción de las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos inherentes a su propia actividad de negocios;
 2. los estados contables de al menos tres ejercicios fiscales inmediatos anteriores a aquel en que se presente la DCPOI (excepto, presentación conf. Resolución General (AFIP) 3.077);
 3. los contratos, acuerdos o convenios (de licencia, distribución, etc.) celebrados por el contribuyente con sus empresas vinculadas en el extranjero, que sean objeto de la DCPOI;

4. el organigrama operativo, mediante el cual pueda identificarse los nombres y puestos en la estructura organizacional (a partir de niveles gerenciales o similares), tanto del contribuyente como de sus partes vinculadas en el extranjero, de las personas encargadas de las áreas, tanto operativas como administrativas y una descripción de las actividades que cada una de ellas realiza como parte de la operación del contribuyente, así como el lugar geográfico en donde dichas actividades tienen lugar;

5. la descripción de la estrategia de negocios implementada por el contribuyente, en donde se especifique si ha sido, o bien, está potencialmente sujeta a la implementación de algún tipo de reestructura que implique la migración de funciones, activos o riesgos, y que puedan conducir a cambios en su estructura operativa y/o en su giro de negocios;

6. la tendencia del negocio y de la industria;

7. el listado de sus principales competidores; descripción del perfil general de los competidores incluyendo las respectivas cuotas de mercado;

g) la información que se detalla a continuación respecto de la(s) transacción(es) por las cuales el contribuyente presenta la DCPOI:

1. la descripción detallada de las funciones realizadas, los activos empleados y los riesgos asumidos tanto por el contribuyente como por sus partes vinculadas residentes en el extranjero, inherentes a la transacción(es) objeto de la DCPOI;

2. el método o métodos propuestos, para la determinación del precio o monto de la contraprestación o márgenes de utilidad de las transacciones celebradas con sus partes vinculadas residentes en el extranjero, incluyendo los criterios considerados para la selección y rechazo de los métodos señalados en el artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias;

3. la información financiera y fiscal, real y proyectada, correspondiente a los ejercicios por los que solicita la DCPOI, en la cual se refleje el resultado de aplicar el método o métodos propuestos para determinar los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones celebradas con sus partes vinculadas residentes en el extranjero;

4. la información sobre las transacciones o empresas seleccionadas como comparables, indicando y detallando la aplicación de los ajustes a la comparabilidad que en su caso se hayan efectuado para eliminar diferencias, de conformidad con el séptimo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 21 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias;

5. el detalle paso a paso del cálculo -cuando correspondiere- del(los) indicador(es) de nivel de rentabilidad tanto de la parte analizada como de cada una de las empresas utilizadas como comparables en los análisis propuestos para las transacciones celebradas con las partes vinculadas;

6. las hipótesis críticas en las que se basa la propuesta y una exposición de las consecuencias de los cambios en dichas hipótesis o de otros acontecimientos;

7. la descripción de aquellos factores que influyan directa o indirectamente en la propuesta objeto de la DCPOI, tales como, transacciones efectuadas entre empresas del grupo; transacciones efectuadas con terceros independientes; factores económicos, políticos, geográficos, etc.;

8. el detalle de todas las otras transacciones, productos, actividades económicas que no se incluyen en la DCPOI;

h) la descripción de los intangibles que sean propiedad del grupo al que pertenece el contribuyente, tales como marcas, “know-how”, patentes, etc. Respecto a dichos intangibles se deberá informar:

1. el nombre y país de residencia del propietario legal de los intangibles del grupo, así como la documentación soporte que lo acredite como tal;

2. el nombre, país de residencia e información financiera de aquellas empresas en donde se reflejen contablemente los intangibles del grupo; identificados por categoría (por ejemplo “intangible de mercadotecnia”, “intangible de comercialización”, etc.);

3. el nombre y país de residencia de aquellas empresas que realicen actividades relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los intangibles.

Al respecto, se deberá incluir la información financiera que refleje los gastos incurridos por dichas empresas en relación con las actividades descriptas anteriormente, identificados por categoría (por ejemplo “intangible comercial o de producción”, “intangible de comercialización o de mercadotecnia”, etc.).

i) la información respecto a si las personas vinculadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas a fiscalización en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa en la que se encuentra dicho proceso. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia.

En el caso de que exista una resolución (acuerdo previo de valoración, consulta vinculante, tax ruling, acuerdos anticipados de precios unilaterales, bilaterales o multilaterales) por parte de alguna AC extranjera, o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá proporcionar información sobre los puntos relevantes de tales resoluciones.

j) el comprobante de pago del arancel vigente al momento de presentarse la DCPOI.

La presentación de la solicitud de DCPOI no suspende el curso de los plazos legales ni excusa del cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, respecto del régimen de precios de transferencia.

La solicitud de DCPOI se presentará a través de un servicio específico disponible en el sitio "web" de AFIP (<http://www.afip.gob.ar>). El sistema emitirá una constancia de la presentación realizada.

Cuando las transacciones a ser cubiertas por la DCPOI se refieran a jurisdicciones con las cuales la República Argentina haya suscripto un CDI, la solicitud debe hacerse bajo la

modalidad bilateral o multilateral. Las solicitudes bajo la modalidad unilateral se aceptarán solo si se acredita que la AC del Estado co-contratante en un CDI no desea tramitar un PAM.

FACULTAD DE SOLICITAR MÁS INFORMACIÓN

La Administración Federal puede, en cualquier momento del desarrollo del procedimiento DCPOI, requerir al contribuyente que presente información o documentación complementaria que estime necesarias para tramitar la solicitud interpuesta, la que deberá ser aportada en el término de diez días hábiles administrativos contados a partir de la notificación del requerimiento. En caso de no cumplirse en el plazo otorgado, se podrá disponer el archivo de la solicitud de DCPOI sin más trámite.

ADMISIBILIDAD FORMAL DE LA SOLICITUD DE LA DCPOI

Una vez que se verifique el cumplimiento de los requisitos formales y documentales para interponer una solicitud de DCPOI se declarará formalmente admisible tal solicitud. Se notificará dicha decisión al contribuyente, conforme a lo previsto por el artículo 100 inciso g) de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, en el respectivo domicilio fiscal electrónico.

A partir de la fecha de notificación aludida, comenzará a computarse el plazo previsto para la resolución del procedimiento.

EVALUACIÓN (ETAPA 3)

Una vez que la solicitud de DCPOI es aceptada, la Administración Federal analizará y resolverá la solicitud dentro de los cinco meses, pudiendo:

- a) requerir que el contribuyente provea información adicional, inclusive información relativa a las partes vinculadas;
- b) realizar reuniones con el contribuyente a fin de tratar diversos temas;

- c) llevar a cabo investigaciones de campo y visitas in situ para inspeccionar el o los establecimiento(s), así como las transacciones del contribuyente;
- d) entrevistar a personal del contribuyente;
- e) ejercer todas las facultades que la ley de procedimiento tributario le otorgue.

Si la Administración Federal realiza una evaluación diferente a la contenida en la solicitud del contribuyente, ésta será tratada con el contribuyente. Ambas partes procurarán llegar a una posición común a fin de arribar a una determinación conjunta mutuamente aceptable para ellas.

Durante esta etapa, el contribuyente se compromete a permitir que su personal sea entrevistado, que sus instalaciones sean visitadas, y a obtener y proveer información respecto de partes vinculadas.

DETERMINACIÓN CONJUNTA (ETAPA 4)

DCPOI UNILATERAL

Una vez que la Administración Federal concluya su análisis, informará su posición al contribuyente por el término de diez días hábiles administrativos a través de un *informe de situación*, y si las hubiere, las diferencias con la propuesta original recibida.

El contribuyente podrá, en el término aludido, brindar por escrito su posición respecto a esas diferencias, en forma previa a reuniones individuales.

Si luego del análisis, persisten las diferencias, la Administración Federal contará con quince días hábiles administrativos para tratar éstas en un esfuerzo por llegar a una Determinación Conjunta.

DCPOI BILATERAL O MULTILATERAL

La tramitación de las DCPOIs bilaterales y multilaterales se regirá por el procedimiento descrito en la Resolución General y por las normas particulares que se mencionan a continuación.

La Administración Federal evaluará la procedencia de iniciar un procedimiento de DCPOI bilateral o multilateral solicitado por un contribuyente. Si se desestimará iniciar dicho procedimiento, tal decisión deberá ser fundada y no podrá ser recurrida.

Se aplicará el siguiente procedimiento:

- a) la Administración Federal puede mantener reuniones individuales con la AC extranjera parte de una DCPOI;
- b) el contribuyente no tiene derecho a tomar vista del informe de situación u otros documentos escritos que se intercambien las Autoridades como parte del proceso de negociación. Estos documentos se intercambian al amparo del PAM previsto en cada CDI, el que limita su uso y revelación;
- c) el contribuyente no tiene derecho a estar presente en las negociaciones entre las Autoridades, salvo cuando su presencia en las reuniones sea requerida por todas las Autoridades involucradas y;
- d) la Administración Federal mantendrá actualizado al contribuyente sobre el estado de las negociaciones bilaterales o multilaterales y le comunicará el programa de trabajo acordado con la(s) AC(s) extranjera(s), si correspondiere.

Cuando la Administración Federal llegue a un acuerdo con una o más ACs de Estados co-contratantes en un CDI, dicho acuerdo, basado en el PAM del correspondiente CDI, constituirá la base para la DCPOI en la República Argentina.

El contribuyente puede aceptar o rechazar el acuerdo mutuo base para la DCPOI. El contribuyente notificará a la Administración Federal por escrito su aceptación o rechazo en el término de treinta días corridos.

Si el contribuyente acepta el acuerdo mutuo, la Administración Federal elaborará un documento de DCPOI basado en el acuerdo mutuo y se lo presentará al contribuyente para su suscripción.

Si el contribuyente acepta la propuesta se dejará constancia de dicho acuerdo en un Acta, la que será suscripta por la Administración Federal y un representante del contribuyente autorizado expresamente a tal efecto.

Si el contribuyente no acepta el acuerdo mutuo, se desestimará la solicitud de DCPOI no teniendo derecho a una DCPOI unilateral respecto de la(s) transacción(es) que se pretendía cubrir con la DCPOI.

Si la Administración Federal no llegara a un acuerdo mutuo con la AC extranjera dentro de los plazos convenidos por las Autoridades, se posibilitará acceder al contribuyente a una DCPOI unilateral. Se notificará al contribuyente por escrito.

Cuando otra AC solicite a la Administración Federal iniciar un procedimiento dirigido a suscribir una DCPOI se observarán las reglas descriptas precedentemente en cuanto resulten de aplicación.

En todas las modalidades de DCPOIs, los términos de la DCPOI (transacciones cubiertas, sujetos cubiertos, períodos fiscales cubiertos, métodos de precios de transferencia aplicables, etc. y otros términos relevantes) pueden diferir de aquellos propuestos por el contribuyente en su solicitud de DCPOI.

REDACCIÓN Y DCPOI (ETAPA 5)

ELEMENTOS DE LA DCPOI PROPIAMENTE DICHA

Si la Administración Federal y el contribuyente llegan a una Determinación Conjunta, ésta se formalizará en un Acta, la que será suscripta por la Administración Federal y un representante del contribuyente autorizado expresamente a tal efecto, debiendo constar en ella como mínimo los siguientes antecedentes en los que se funda:

- a) lugar y fecha de su formalización; razón social, países de residencia fiscal y número de identificación fiscal de los contribuyentes a los que se refiere el Acuerdo;
- b) los términos de la DCPOI;
- c) las transacciones cubiertas por la DCPOI;
- d) el(los) método(s) de precios de transferencia y la forma en qué se aplicará(n);
- e) el método de precios de transferencia más apropiado teniendo en cuenta los hechos, incluso los hechos proyectados;
- f) los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia de las transacciones cubiertas por la DCPOI que se ajustan a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes;
- g) las hipótesis críticas, cuyo incumplimiento deba ser notificado fehacientemente a la AFIP;
- h) la definición de cada uno de los términos clave de la DCPOI;
- i) la obligación de presentar el *"informe de cumplimiento anual"*.

PERÍODO CUBIERTO POR LA DCPOI

La DCPOI cubrirá como mínimo tres períodos fiscales y como máximo cinco períodos fiscales, pudiendo ser renovada a solicitud del contribuyente.

En la medida que la DCPOI sea suscripta una vez iniciado el primer período fiscal por el que se solicita la DCPOI, ese período fiscal será cubierto por la DCPOI suscripta.

ROLL-BACK

El contribuyente podrá solicitar la aplicación de un roll-back si:

- a) la metodología de precios de transferencia propuesta es relevante para la resolución de temas de precios de transferencia suscitados en períodos fiscales previos a aquellos a ser cubiertos por la DCPOI; y
- b) los hechos y circunstancias particulares que rodean a los períodos fiscales previos son substancialmente los mismos a aquellos a ser cubiertos por la DCPOI.

El término máximo de roll-back será de tres períodos fiscales.

INFORME ANUAL DE CUMPLIMIENTO (ETAPA 6)

CONTENIDO DEL INFORME DE CUMPLIMIENTO DE LA DCPOI

El contribuyente que haya celebrado una DCPOI con la AFIP presentará un *informe de cumplimiento* por cada período fiscal cubierto.

El informe de cumplimiento incluirá:

- a) estados contables del contribuyente (excepto, presentación conf. Resolución General (AFIP) 3.077), y de su(s) parte(s) vinculada(s) involucrada(s) en la(s) transacción(es) cubierta(s);
- b) informe de la(s) transacción(es) cubierta(s) e importe(s);
- c) descripción de los cambios materiales en los métodos o principios contables empleados respecto de la transacción cubierta que difieran de los métodos o principios establecidos en la DCPOI, y cuando no existan dichos cambios, una manifestación al respecto;
- d) descripción de cualquier omisión y las razones para tal omisión en cumplir las hipótesis críticas y cuando no haya tal omisión, una manifestación al respecto;
- e) información y cálculo que avale la aplicación de la metodología de precios de transferencia a la(s) transacción(es) cubierta(s);

f) documento o información que pueda ser relevante a las circunstancias particulares del contribuyente o de su(s) parte(s) vinculada(s) involucrada(s) en la(s) transacción(es) cubierta(s).

PLAZO

El informe de cumplimiento se suministrará anualmente, hasta el último día hábil del séptimo mes inmediato posterior a la fecha de cierre de cada período fiscal cubierto por la DCPOI.

El informe de cumplimiento se presentará a través de un servicio específico disponible en el sitio "web" de AFIP (<http://www.afip.gob.ar>). El sistema emitirá una constancia de la presentación realizada.

INCUMPLIMIENTO CON LA DCPOI

FISCALIZACIÓN DEL INFORME DE CUMPLIMIENTO DE LA DCPOI

La AFIP revisará el informe de cumplimiento de la DCPOI para establecer, si se cumplieron los términos y condiciones establecidos en la DCPOI.

Si la Administración Federal constatare, el incumplimiento de los términos y condiciones establecidos en la DCPOI solicitará al contribuyente las aclaraciones al respecto. La Administración Federal determinará si corresponde cancelar la DCPOI.

En una DCPOI bilateral o multilateral, si se constatare el incumplimiento indicado, la Administración Federal informará su opinión a la AC de la jurisdicción contraparte. Las Autoridades determinarán el tratamiento a brindarle a la situación planteada conforme el artículo sobre PAM del CDI correspondiente.

REVOCACIÓN DE LA DCPOI

La AFIP podrá en cualquier momento revocar la DCPOI cuando hubiere ocurrido una tergiversación, error u omisión atribuible a la negligencia, falta de diligencia debida o

incumplimiento deliberado del contribuyente al elaborar y presentar la solicitud, al tramitar la determinación conjunta, al cumplir con los requisitos de presentación del informe de cumplimiento, al renovar la DCPOI, o al aportar cualquier clase de información respecto de la solicitud, negociación, implementación, seguimiento o renovación de la DCPOI.

La resolución que se dicte dejando sin efecto la DCPOI debe fundarse en los antecedentes que se tuvieron en cuenta para su emisión; regirá a partir de la fecha de suscripción de la DCPOI original, o de su renovación.

La resolución revocatoria tiene carácter declarativo.

El contribuyente tendrá contra ese acto expedita la vía recursiva prevista en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario, sin perjuicio de los recursos que procedan respecto de las actuaciones que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto la DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, la DCPOI solo será revocada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado por las ACs.

CANCELACIÓN DE LA DCPOI

a) Cuando las transacciones no se efectuaron según los términos expuestos en una DCPOI unilateral se producirá su cancelación, dejando de tener efectos desde la fecha de su cancelación.

La fecha de cancelación se define como aquella en la que ocurrió el evento que llevó a la cancelación.

Si esa fecha no se puede determinar, la cancelación surtirá efectos desde e incluyendo el período fiscal en el que el evento resolutorio ocurrió. A partir de la fecha de la cancelación, la DCPOI deja de tener efectos vinculantes para la Administración Federal y el contribuyente.

En caso de disconformidad con el acto administrativo cancelatorio queda expedita - exclusivamente- la vía recursiva del artículo 74 del Decreto N° 1397/1979.

Ante el acaecimiento del incumplimiento atribuido, corresponde la sustanciación del procedimiento determinativo de oficio reglado en los artículos 16 y 17 de la ley de procedimiento tributario respecto del contribuyente.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, la DCPOI solo será cancelada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado entre las ACs.

b) Cuando:

1. se compruebe que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o;

2. se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI o;

3. se produjo una revisión de la DCPOI, pero no se pudo llegar a un acuerdo entre el contribuyente y la AC en un plazo de 60 días,

las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI resultan válidas y la decisión de la AC respecto de la cancelación surte efectos a partir de su notificación al contribuyente.

En caso de disconformidad con el acto administrativo cancelatorio queda expedita - exclusivamente- la vía recursiva del artículo 74 del Decreto N° 1397/1979.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, si se constatan las situaciones aludidas en 1., 2., o 3. precedentes la DCPOI solo será cancelada conforme con las cláusulas del acuerdo alcanzado entre las ACs.

El contribuyente puede solicitar la cancelación de la DCPOI cuando advierta que se encuentra ante las circunstancias citadas en b) 1. o b) 2. Deberá manifestar su voluntad en tal sentido

mediante notificación fehaciente a la Administración Federal, y con efecto desde la fecha en que se produzca tal notificación.

REVISIÓN DE LA DCPOI

En el caso de una DCPOI unilateral, la AC en conjunto con el contribuyente puede revisar sus términos, ante cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) cambio material en la ley del impuesto a las ganancias que afecte a la DCPOI; o
- b) situaciones relevantes que, a criterio del contribuyente y de la AC merezcan una revisión de la DCPOI.

La AC en conjunto con el contribuyente, de común acuerdo, fijarán la fecha a partir de la cual rige la nueva DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, se revisará el acuerdo mutuo, de corresponder, la DCPOI que lo implementó reflejará los cambios.

RENOVACIÓN DE LA DCPOI

El contribuyente, a condición de que haya cumplido con los términos y condiciones de la DCPOI original, podrá solicitar la renovación de la DCPOI.

Los términos y condiciones de la DCPOI original no tienen efecto de cosa juzgada en relación con la renovación.

La solicitud de renovación se planteará con una anticipación de hasta seis meses previos a la fecha en que finalice la vigencia de la DCPOI que se intenta renovar.

El procedimiento para la suscripción de la nueva DCPOI se regirá por el régimen general descripto para tramitar una DCPOI original.

DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD DE DCPOI

El contribuyente podrá desistir de una solicitud de una DCPOI unilateral en cualquier momento de su tramitación. A tal fin deberá realizar una presentación por escrito ante la AC.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, el contribuyente, podrá en cualquier momento, comunicar por escrito su intención de abandonar las negociaciones, y no suscribir la DCPOI.

En el caso de DCPOIs bilaterales o multilaterales, si las ACs hubieren llegado a un acuerdo mutuo, el contribuyente puede rechazarlo no suscribiendo la DCPOI. En tal caso, el contribuyente no tendrá derecho a que se aplique el acuerdo mutuo alcanzado a las transacciones controladas cubiertas indicadas en el acuerdo mutuo.

Si el contribuyente desiste de continuar con este procedimiento, dicho acto no constituye un factor determinante para la apertura de una Orden de Intervención por el impuesto a las ganancias y período(s) fiscal(es) involucrado(s), pero tampoco será óbice para que la Administración Federal ejerza sus facultades propias de fiscalización para determinar el tributo correspondiente por el(los) período(s) fiscal(es) que se pretendía incluir en la DCPOI.

RÉGIMEN ESPECIAL DCPOI - MiPyME

Las MiPyMEs solo podrán acceder a una DCPOI unilateral.

La MiPyME aportará por cada periodo fiscal, documentación que provea una descripción completa y exacta sobre todos los aspectos materiales de:

- a) los bienes o servicios a los cuales se refiere la(s) transacción(es) a ser cubierta(s);
- b) los términos y condiciones de la(s) transacción(es) a ser cubierta(s) y si correspondiera los términos y condiciones de toda otra transacción que hubieren realizado los participantes en la transacción;
- c) la denominación o razón social de los participantes en la transacción y su tipo de vinculación al momento de efectuar la solicitud de DCPOI;

d) las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por los participantes en la(s) transacción(es) a ser cubierta(s);

e) las hipótesis críticas, estrategias y políticas, si las hubiere, que influenciarán la determinación de los precios de transferencia respecto de la(s) transacción(es) a ser cubierta(s);

La Administración Federal realizará el análisis económico, para ello se basará en el análisis funcional provisto por el contribuyente y de cualquier otra información que le pudiere haber requerido.

La MiPyME podrá realizar el análisis económico y proveérselo a la Administración Federal. Sin perjuicio de ello, la Administración Federal basará sus conclusiones en su propio análisis económico, cuyo resultado sólo se pondrá a consideración del contribuyente para que efectúe sus comentarios. Las conclusiones a las que arribe la Administración Federal solo se modificarán ante evidencia fehaciente.

La tramitación de la solicitud de renovación se regirá por el procedimiento general descripto ut supra.

USO Y CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACIÓN

Corresponderá indicar, que:

a) la información presentada por el contribuyente en cualquiera de las etapas del procedimiento de DCPOI es confidencial y amparada por el secreto fiscal previsto en el artículo 101 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones;

b) la AFIP tiene derecho a revelar públicamente información estadística sobre base anónima a fin de elaborar el *Informe Anual de DCPOIs* que forma parte de esta Resolución General;

c) la confidencialidad de la información incluida en la DCPOI se preservará conforme con los compromisos asumidos por la AFIP en las disposiciones de los CDIs que resulten aplicables, y en un todo de acuerdo con lo previsto en el artículo 101 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones;

d) la documentación e información, a la que la Administración Federal tuviere acceso en ocasión de tramitarse la DCPOI, no podrá emplearse para otros fines distintos al de llegar a la Determinación Conjunta, excepto en el caso de revocación o cancelación en razón de no haber realizado las transacciones según los términos expuestos en la DCPOI;

e) la documentación aportada será devuelta en caso de desistimiento de la DCPOI.

ARANCELES

Establecer los siguientes aranceles:

a) La presentación de una solicitud de reunión preliminar de DCPOI, será acompañada de un arancel equivalente a XX UVTs;

b) La presentación de la solicitud de DCPOI será acompañada de un arancel que se fija de la siguiente forma:

1. en el caso de una DCPOI unilateral: XXX UVTs;
2. en el caso de una DCPOI bilateral: XXXX UVTs;
3. en el caso de una DCPOI multilateral: XXXX UVTs.

El arancel abonado no será reembolsado en ninguna circunstancia ni en ninguna etapa del procedimiento.

TEMAS COLATERALES

Los temas colaterales que puedan identificarse en cualquier etapa del procedimiento DCPOI no se tratarán en el marco de una DCPOI.

DISPOSICIONES VARIAS

Disponer que los procedimientos de DCPOI sean resueltos por el Subdirector General de Fiscalización, sin perjuicio de la facultad de avocación del Administrador Federal de la AFIP.

Aclarar que la AFIP puede ejercer plenamente sus facultades de verificación y fiscalización aun cuando se hubiere celebrado una DCPOI.

Establecer que la norma reglamentaria sea de aplicación para las solicitudes de reunión preliminar de DCPOI que se presenten a partir del 1 de agosto de 2019.

10.4. Anexo I: Informe anual de DCPOIs

	UNI LATERALES	BI LATERALES (1)	MULTI LATERALES (1)(2)	TOTAL
Cantidad de solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs recibidas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de solicitudes completas de DCPOIs recibidas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs rechazadas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs desistidas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs revocadas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs canceladas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs vigentes al 31/12/20XX (3)				
Cantidad de DCPOIs pendientes de resolución al 31/12/20XX				
Cantidad de DCPOIs renovadas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Cantidad de solicitudes de renovación de DCPOIs pendientes al 31/12/20XX				
Cantidad de solicitudes de DCPOIs recibidas del 1/1/20XX al 31/12/20XX por sector de actividad (4)				

Cantidad de DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX por sector de actividad (4)				
Cantidad de DCPOIs renovadas del 1/1/20XX al 31/12/20XX por sector de actividad (4)				
Tiempo promedio -expresado en días- de negociación de DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX (5)				
Promedio de años de vigencia de las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX				
Promedio de años de roll-back de las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX (6)				
<p>Tipo de transacciones cubiertas por las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX</p> <ul style="list-style-type: none"> • importación de bienes tangibles • exportación de bienes tangibles • manufactura • prestación de servicios • recepción de servicios • licencias de bienes intangibles recibidas • licencias de bienes intangibles otorgadas • financiación recibida • financiación otorgada • otras transacciones 				
<p>Métodos de precios de transferencia utilizados en las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX</p> <ul style="list-style-type: none"> • precio comparable entre partes independientes • precio de reventa entre partes independientes • costo más beneficios • división de ganancias • división de ganancias: transacciones que incluyan la formación o posesión de activos intangibles • margen neto de la transacción • otros métodos 				

<p>Fuente de Comparables utilizados en las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX</p> <ul style="list-style-type: none"> • Standard and Poor's • Compustat Global ("Compustat Global" o "GV") • Compustat PC Plus (North America) Data ("Compustat" o "CS"), • Compustat/Capital IQ • Avention (ex OneSource) • Mergent • Bloomberg • Orbis • Disclosure Recap • Global Vantage • RoyaltySource • ktMINE • RoyaltyStat • LoanConnector • Worldscope • Otras 				
<p>Ajustes a la comparabilidad realizados en las DCPOIs suscriptas del 1/1/20XX al 31/12/20XX (7)</p> <ul style="list-style-type: none"> • ajustes por diferencias en el capital de trabajo, cuentas por pagar, cuentas por cobrar e inventario • ajustes por diferentes prácticas contables: conversiones de LIFO a FIFO, reclasificación contable de los gastos -costo a gastos operativos- • otros 				
<p>Monto total de aranceles percibidos del 1/1/20XX al 31/12/20XX por cada tipo de DCPOI</p>				

NOTAS:

(1) La información se brindará por país involucrado en la DCPOI.

(2) Cálculo de las DCPOIs multilaterales: una DCPOI multilateral será considerada como varias DCPOIs bilaterales.

Una DCPOI multilateral suscripta por la AC argentina con la AC del Estado X, con la AC del Estado Y, se considerará como una DCPOI bilateral entre la AC argentina y la AC del Estado X, una DCPOI bilateral entre la AC argentina y la AC del Estado Y. Es decir, se contará como dos DCPOIs.

La misma regla se utilizará para una solicitud de DCPOI multilateral, que se contará como dos solicitudes.

(3) DCPOIs vigentes: es aquella que fue suscripta hasta el 31/12/20XX y cubre el año calendario en cuestión.

Una DCPOI suscripta durante el año calendario 20XX pero que comenzará a regir en el año 20XX+1, no se considerará en vigencia al 31/12/20XX.

(4) Sector de actividad: automotriz, farmacéutico, cerealero, software, financiero, etc.

(5) Se considerará el tiempo transcurrido entre la fecha de interposición de la solicitud de la DCPOI hasta la fecha de suscripción de la DCPOI.

(6) De adoptarse legislativamente la figura del roll-back.

(7) En el artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias se especifica que, la información financiera de las compañías independientes puede ser ajustada si existen diferencias significativas entre la compañía analizada y las compañías independientes. En caso de que existan diferencias importantes, puede considerarse realizar ajustes a la utilidad de operación o a los activos en operación de las compañías analizadas o de las compañías independientes. El propósito de estos ajustes es asegurar que el análisis del margen neto de la transacción refleje resultados operativos comparables, al tomar en cuenta cualquier tipo de interés implícito en las ventas netas, costo de venta o gastos de operación de la compañía analizada y de las compañías independientes.

10.5. Anexo II: Evaluación de gestión del procedimiento DCPOI

10.5.1. Anexo II.1.: Panel de indicadores del procedimiento DCPOI

PANEL DE INDICADORES PARA MEDIR LA EVOLUCIÓN DE LOS RESULTADOS DEL PROCEDIMIENTO DCPOI

VECTOR DE LA POLÍTICA DE CALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DCPOI	NOMBRE DEL INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO	FUENTE DE INFORMACIÓN
a) Interacción de la AFIP con los usuarios del procedimiento DCPOI	Solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs recibidas en el año 20XX	Cantidad de solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs recibidas en el año 20XX	Resolución General (RG) AFIP
	Solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs que otorgaron viabilidad de la solicitud durante el año 20XX y que al 31/12/XX no se recibiera la solicitud de DCPOI	Cantidad de solicitudes de DCPOIs que no se recibieron al 31/12/20XX cuya solicitud de reunión preliminar que otorgara viabilidad de la solicitud fuera aprobada durante el año 20XX/Cantidad de solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs aprobadas durante el año 20XX	(RG) AFIP
	Solicitudes de DCPOIs recibidas durante el año 20XX	Cantidad total de solicitudes de DCPOIs recibidas durante el año 20XX	(RG) AFIP
	Solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX por cada tipo de modalidad respecto del total de solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX	Cantidad de solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX por cada tipo de modalidad/Cantidad total de solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs suscriptas durante el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs suscriptas durante el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs suscriptas en el año 20XX que fueron solicitudes de DCPOIs presentadas durante el año 20XX	Cantidad total de solicitudes de DCPOIs presentadas durante el año 20XX/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs bilaterales (multilaterales) suscriptas en el año 20XX respecto del total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs bilaterales (multilaterales) suscriptas en el año 20XX/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs suscriptas en el año 20XX con una determinada jurisdicción respecto del total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Cantidad de DCPOIs suscriptas en el año 20XX con una determinada jurisdicción/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs suscriptas en el año 20XX por sector de actividad respecto del total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs en el año 20XX suscriptas por sector de actividad/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	Solicitudes de DCPOIs rechazadas en el año 20XX	Cantidad de solicitudes de DCPOIs rechazadas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs desistidas en el año 20XX respecto de solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs desistidas en el año 20XX/Cantidad total de solicitudes de DCPOIs recibidas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs revocadas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs revocadas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs canceladas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs canceladas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs vigentes al 31/12/20XX	Cantidad total de DCPOIs vigentes al 31/12/20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs pendientes de resolución al 31/12/20XX	Cantidad total de DCPOIs pendientes de resolución al 31/12/20XX	(RG) AFIP
Solicitudes de renovación de DCPOIs en el año 20XX	Cantidad de solicitudes de renovación de DCPOIs en el año 20XX	(RG) AFIP	

	DCPOIs renovadas en el año 20XX	Cantidad total de renovaciones de DCPOIs ejecutadas en el año 20XX	(RG) AFIP
	Solicitudes de renovación de DCPOIs pendientes al 31/12/20XX	Cantidad total de renovaciones de DCPOIs pendientes al 31/12/20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs renovadas por sector de actividad respecto del total de DCPOIs renovadas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs renovadas por sector de actividad/Cantidad total de solicitudes de DCPOIs renovadas en el año 20XX	(RG) AFIP
	Plazo promedio -expresado en días- de negociación de las DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Tiempo total -expresado en días- de negociación de DCPOIs suscriptas en el año 20XX/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	Solicitudes de roll-back en DCPOIs recibidas en el año 20XX	Cantidad total de solicitudes de roll-back en DCPOIs recibidas en el año 20XX	(RG) AFIP
	DCPOIs suscriptas en el año 20XX que contienen roll-back respecto de las DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX que contienen roll-back/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
	Cantidad de veces en las que se utilizó determinado método de precios de transferencia en el total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	Cantidad total de veces en las que se utilizó un determinado método de precios de transferencia en las DCPOIs suscriptas en el año 20XX/Cantidad total de DCPOIs suscriptas en el año 20XX	(RG) AFIP
b) formación de los funcionarios que intervienen en la tramitación del procedimiento DCPOI	Cantidad de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI respecto de la cantidad total de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI	Cantidad de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI/Cantidad total de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI	Sistema de Administración de Recursos Humanos de AFIP
	Integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas que no se encuentran vinculados con el procedimiento DCPOI	Cantidad de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas que no se encuentran vinculados con el procedimiento DCPOI/Cantidad total de integrantes del área que tramita la DCPOI	Sistema de Administración de Recursos Humanos de AFIP
	Horas totales de los cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI a los que asistieron los integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI	Cantidad total de horas invertidas en cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI a los que asistieron los integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI/Cantidad total de horas invertidas en cursos de capacitación a los que asistieron los integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI	Sistema de Administración de Recursos Humanos de AFIP
	Ausentismo de los integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI	Cantidad de días de ausencia de los integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI/Cantidad total de días laborales	Sistema de Administración de Recursos Humanos de AFIP
	Rotación de los integrantes del	(Ingreso de personal al área que	Sistema de Administración de

<p>área que tramita el procedimiento DCPOI</p>	<p>el tramita el procedimiento DCPOI + Egreso de personal del área que tramita el procedimiento DCPOI):2/(Número de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI al inicio año 20XX + Número de integrantes del área que tramita el procedimiento DCPOI al cierre año 20XX):2</p>	<p>Recursos Humanos de AFIP</p>
--	--	---------------------------------

10.5.2. Anexo II.2.: Evaluación anual del procedimiento DCPOI

EVALUACIÓN ANUAL DEL PROCEDIMIENTO DCPOI		
VECTOR DE LA POLÍTICA DE CALIDAD DEL PROCEDIMIENTO DCPOI	OBJETIVO	GRADO DE CUMPLIMIENTO
a) Interacción de la AFIP con los usuarios del procedimiento DCPOI	Incrementar la cantidad de solicitudes de reunión preliminar del procedimiento DCPOI, para: <ul style="list-style-type: none"> medir el grado de interés de los usuarios en el procedimiento DCPOI estimar la cantidad de futuras DCPOIs 	%
	Disminuir la cantidad de solicitudes de reunión preliminar de DCPOIs aprobadas durante el año 20XX y que al 31/12/20XX no se recibiera la solicitud de DCPOI, para: <ul style="list-style-type: none"> eficientizar la aplicación de recursos tanto para la Administración Fiscal como para el contribuyente 	%
	Monitorear la evolución del stock DCPOIs recibidas durante el año 20XX, para: <ul style="list-style-type: none"> advertir diferencias significativas en el stock que no tengan causas aparentes resolver causas técnicas que puedan desalentar la presentación de solicitudes de DCPOIs 	%
	Incentivar la presentación de solicitudes de DCPOIs bilaterales (multilaterales), para: <ul style="list-style-type: none"> alcanzar el mayor grado de certeza fiscal eliminar la doble imposición mejorar las relaciones con las ACs de Estados contraparte 	%
	Monitorear la evolución del stock DCPOIs suscriptas durante el año 20XX, para: <ul style="list-style-type: none"> advertir diferencias significativas en el stock que no tengan causas aparentes indagar en las causas de su disminución o aumento resolver causas técnicas que puedan demorar la resolución de las DCPOIs dotar a las áreas relevantes de los recursos humanos (efecto positivo de incorporación de profesionales especializados, etc.) 	%
	Monitorear la composición, en cuanto a antigüedad de la solicitud- de las DCPOIs suscriptas durante el año 20XX, para: <ul style="list-style-type: none"> advertir causas que dilaten la suscripción de solicitudes de DCPOIs antiguas resolver causas técnicas que puedan demorar la resolución de las DCPOIs 	%
	Incrementar la cantidad de DCPOIs bilaterales (multilaterales) suscriptas, para: <ul style="list-style-type: none"> alcanzar el mayor grado de certeza fiscal eliminar la doble imposición mejorar las relaciones con las ACs de Estados contraparte difundir la existencia y beneficios de estas modalidades en la comunidad de usuarios del procedimiento DCPOI 	%
	Incrementar la suscripción de DCPOIs con una determinada jurisdicción con la que nuestro país mantenga un significativo flujo de bienes y servicios, para: <ul style="list-style-type: none"> brindar certeza jurídica a los operadores internacionales de esa determinada jurisdicción 	%

	<ul style="list-style-type: none"> eliminar la doble imposición en las transacciones con esa determinada jurisdicción 	
Incrementar la cantidad de DCPOIs suscriptas respecto de un determinado sector de actividad, para:	<ul style="list-style-type: none"> atender determinada política pública (vgr. promover la exportación de servicios) priorizar la asignación de recursos humanos y materiales de la Administración Fiscal a la resolución de DCPOIs relativas a un determinado sector de actividad incrementar la capacitación de los recursos humanos de la Administración Fiscal en un determinado sector de actividad 	%
Monitorear la cantidad de solicitudes de DCPOIs rechazadas, para:	<ul style="list-style-type: none"> mejorar la calidad de información que se brinda a los usuarios del procedimiento DCPOI respecto de los requisitos que se requieren para acceder al mismo aumentar las campañas dirigidas a los usuarios del procedimiento DCPOI con el objeto de aclarar temas que puedan generar dudas en su tramitación 	%
Disminuir la cantidad DCPOIs desistidas, para:	<ul style="list-style-type: none"> eficientizar la aplicación de recursos tanto para la Administración Fiscal como para el contribuyente 	%
Monitorear las DCPOIs revocadas en el año 20XX, para:	<ul style="list-style-type: none"> profundizar en los motivos que provocaron la revocación generar alertas para verificar si situaciones similares se produjeron en otras DCPOIs vigentes capacitar a los recursos humanos sobre las situaciones generadoras de la revocación difundir entre los usuarios del procedimiento DCPOI - en pos de la transparencia y respetando el debido secreto fiscal-, las causales de revocación 	%
Monitorear las DCPOIs canceladas en el año 20XX, para:	<ul style="list-style-type: none"> profundizar en los motivos que provocaron la cancelación generar alertas para verificar si situaciones similares se produjeron en otras DCPOIs vigentes capacitar a los recursos humanos sobre las situaciones generadoras de la cancelación difundir entre los usuarios del procedimiento DCPOI - en pos de la transparencia y respetando el debido secreto fiscal-, las causales de cancelación 	%
Monitorear la cantidad total de DCPOIs vigentes al 31/12/20XX, para:	<ul style="list-style-type: none"> planificar la cantidad de auditorías relativas a los <i>informes de cumplimiento</i> proyectar la cantidad de recursos humanos a ser afectados a fiscalizar los <i>informes de cumplimiento</i> 	%
Monitorear la evolución de DCPOIs pendientes de resolución al 31/12/20XX, para:	<ul style="list-style-type: none"> proyectar la cantidad de recursos humanos a ser afectados para agilizar su resolución advertir causas que dilaten la resolución de las DCPOIs resolver causas técnicas que puedan demorar la resolución de las DCPOIs 	%
Monitorear la evolución de solicitudes de renovación de DCPOIs, para:	<ul style="list-style-type: none"> promover la difusión de esta instancia a fin de eficientizar la aplicación de recursos materiales y humanos de la Administración Fiscal 	%
Monitorear la evolución de la renovación de DCPOIs ejecutadas, para:	<ul style="list-style-type: none"> advertir la existencia de alguna variación significativa sin motivo aparente 	%
Monitorear la evolución de la renovación de DCPOIs pendientes, para:	<ul style="list-style-type: none"> indagar en las causas de la demora (cambios en la situación económica del peticionante -tipos de transacción que se pretende cubrir, nuevas estrategias de negocios, hipótesis críticas, métodos utilizados, etc.) 	%
Monitorear la evolución de la renovación de DCPOIs por sector de actividad, para:	<ul style="list-style-type: none"> advertir situaciones particulares que puedan presentarse para determinado sector de actividad y que puedan incidir en la resolución de la renovación de la DCPOI 	%
Disminuir el plazo promedio -expresado en días- de negociación, para:	<ul style="list-style-type: none"> potenciar el procedimiento DCPOI como una herramienta oportuna, para: <ul style="list-style-type: none"> alcanzar el mayor grado de certeza fiscal 	%

	<ul style="list-style-type: none"> eliminar efectivamente la doble imposición 	
	<p>Monitorear la evolución del número de solicitudes de roll-back, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> conocer el interés de los usuarios del procedimiento DCPOI por este mecanismo 	%
	<p>Monitorear la evolución de los roll-backs concedidos, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> conocer las situaciones que puedan impedir la aplicación de la figura del roll-back 	%
	<p>Monitorear la utilización de determinado método de precios de transferencia, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> promover la capacitación de los recursos humanos de la Administración Fiscal en la aplicación de determinado método de precios de transferencia, para promover una actuación profesional eficiente al gestionar las DCPOIs emitir guías de aplicación del(de los) método(s) de precios de transferencia más utilizado(s) en las DCPOIs, para establecer claramente y en forma transparente el criterio fiscal sobre la forma de aplicación de determinado método, disminuyendo la potencialidad de un conflicto de interpretación emitir guías de aplicación del(de los) método(s) de precios de transferencia escasamente o no utilizados en las DCPOIs, para promover la evaluación de su elección en la aplicación de la regla del “método más apropiado” 	%
b) formación de los funcionarios que intervienen en la tramitación del procedimiento DCPOI	<p>Monitorear la evolución del porcentaje de integrantes del área que tramita la DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> disminuir los tiempos de tramitación de las DCPOIs incrementar la calidad técnica de las tareas que llevan a cabo los integrantes del área que tramita la DCPOI 	%
	<p>Monitorear la evolución del porcentaje de integrantes del área que tramita la DCPOI que asistieron a cursos de capacitación sobre temas que no se encuentran vinculados con el procedimiento DCPOI, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> permitirles advertir situaciones que pueden impactar en su tarea habitual habilitarlos a solicitar un cambio de área dentro de la AFIP, si así lo desearan (migrar del área de trabajo de la DCPOI a nuevas unidades de estructura, por ejemplo, Prevención del Lavado de Activos y Lucha contra el Terrorismo) 	%
	<p>Incrementar el promedio de horas invertidas en cursos de capacitación sobre temas vinculados con el procedimiento DCPOI a los que asisten los integrantes del área que tramita la DCPOI, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> tener presente las horas de capacitación en las planificaciones de tiempos de cada área evaluar si los cursos de capacitación que se proponen son los adecuados para la tarea de los integrantes del área que tramita la DCPOI (desinterés de los integrantes de participar en ellos, etc.) 	%
	<p>Monitorear el porcentaje de ausentismo de los integrantes del área que tramita la DCPOI, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> advertir si es una de las causas de la demora en la tramitación de las DCPOIs 	%
	<p>Monitorear la evolución del porcentaje de rotación de los integrantes del área que tramita la DCPOI, para:</p> <ul style="list-style-type: none"> diseñar políticas diferenciadas de gestión de recursos humanos 	%