



UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

### Incorporación a la legislación nacional, enfoque comparativo con la región



**“Trabajo de investigación monográfica para obtener el título de Contador Público”**

Tutor:	Alejo Di Landro Alba	C.I. 1.945.467-0
Cr. José Luis Mattera	Pablo Cabrera Gesuele	C.I. 4.383.997-1
Febrero 2010	Ricardo Kuster Castro	C.I. 4.237.733-8

## **Abstract**

Actualmente existe una tendencia mundial a la regulación de los precios de transferencia debido al crecimiento del comercio exterior, flujo de capitales entre países y el fortalecimiento de las empresas multinacionales, de manera de evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

Uruguay no ha sido ajeno a dicha tendencia y ha incorporado a partir de la reforma tributaria del 2007 un régimen de precios de transferencia que presenta grandes similitudes con la normativa argentina, con la introducción de algunas mejoras. A pesar de no abordar muchos de los aspectos referidos en las Directrices de la OCDE, Uruguay se encuentra en un proceso de alineación con la tendencia mundial en materia de precios de transferencias, intercambio de información y tratados para evitar la doble tributación, con el objetivo de captar un mayor número de inversiones.

Es por ello, que en el presente trabajo de investigación monográfico, pretendemos analizar el modelo OCDE, así como el régimen de los países con más experiencia en la región en materia de precios de transferencia, como lo son Argentina y México y brindar conclusiones y recomendaciones al nuevo régimen nacional.

## **Agradecimientos**

Queremos expresar nuestro sincero agradecimiento a nuestro tutor, el Cr. José Luis Mattera, por los comentarios, conocimientos y experiencia, así como la coordinación de entrevistas que enriquecieron el estudio realizado.

A la Cra. Marcia Grostein por sus aportes invaluableles, tiempo dedicado y material proporcionado a lo largo de todo el proceso que hicieron posible la realización del presente trabajo.

A la Sra. Lilian Alba por su gran aporte, dedicación y paciencia con nosotros.

A todas aquellas personas que nos dedicaron su tiempo y vertieron su conocimiento y opiniones en las entrevistas realizadas.

A todos los que nos acompañaron a lo largo de nuestra carrera y en particular, a nuestro grupo de estudio.

# Indice

<b>Introducción .....</b>	<b>10</b>
<b>1. Normativa en materia de precios de transferencia según la OCDE.....</b>	<b>13</b>
<i>1.1 Principio de plena competencia.....</i>	<i>13</i>
1.1.1 Concepto .....	13
1.1.2 Criterios para aplicar el principio de plena competencia.....	15
1.1.2.1 Análisis de comparabilidad.....	15
1.1.2.2 Identificación de las operaciones realmente efectuadas.....	17
1.1.2.3 Evaluación de operaciones separadas y combinadas .....	17
1.1.2.4 Utilización de un rango de plena competencia .....	18
1.1.2.5 Utilización de datos de varios años .....	18
1.1.2.6 Pérdidas .....	18
1.1.2.7 Efectos de las políticas de los poderes públicos.....	18
1.1.2.8 Compensaciones intencionadas .....	19
1.1.2.9 Utilización del valor de aduana .....	19
<i>1.2 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia.....</i>	<i>20</i>
1.2.1 Métodos tradicionales.....	20
1.2.1.1 Método del precio libre comparable.....	20
1.2.1.2 Método del precio de reventa.....	21
1.2.1.3 Método del coste incrementado .....	22
1.2.2 Métodos no tradicionales.....	23
1.2.2.1 Método del margen neto de la transacción (MNT).....	24
1.2.2.2 Método de reparto del beneficio (MRB) .....	24

1.2.2.3 Reparto Global según una fórmula preestablecida.....	26
<b>1.3 Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver controversias .....</b>	<b>26</b>
1.3.1 Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia .....	27
1.3.2 Procedimiento amistoso .....	27
1.3.3 Ajuste correlativo .....	28
1.3.4 Ajustes secundarios.....	29
1.3.5 Algunos problemas derivados de los procedimientos para dirimir controversias.....	29
1.3.7 Régimen de protección .....	32
1.3.8 Acuerdos previos sobre precios de transferencias (APA) .....	33
1.3.8.1 Ventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia .....	34
1.3.8.2 Desventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia .....	35
<b>1.4 Otros aspectos relevantes .....</b>	<b>35</b>
1.4.1 Documentación .....	36
1.4.2 Activos Intangibles.....	37
1.4.3 Servicios Intragrupo.....	38
1.4.4 Acuerdos de reparto de costos (ARC) .....	40
1.4.5 Capitalización exigua .....	42
<b>2. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Argentina.....</b>	<b>44</b>
2.1 Antecedentes normativos en Argentina .....	44
2.1.1 Evolución normativa.....	44
2.1.2 El caso “Bagó” .....	46
2.2 Principio de plena competencia.....	47
2.2.1 Definición del principio de plena competencia.....	47
2.2.2 Vinculación económica.....	49

2.2.2.1 Definición .....	49
2.2.2.2 El caso “Loussinian” .....	50
2.2.3 Criterios para aplicar el principio de plena competencia.....	51
<i>2.3 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia.....</i>	<i>56</i>
2.3.1 Método del precio comparable.....	57
2.3.2 Método del precio de reventa.....	58
2.3.3 Método del costo incrementado.....	59
2.3.4 Métodos del precio de reventa Vs. costo incrementado y la reglamentación actual .....	60
2.3.5 Método del margen neto .....	61
2.3.6 Método de división de ganancias.....	62
2.3.7 Rango intercuartil.....	63
2.3.8 Método de precio de cotización a la fecha de embarque.....	65
<i>2.4 Tratamiento de operaciones particulares .....</i>	<i>67</i>
2.4.1 Transacciones financieras.....	67
2.4.2 Acuerdos de reparto de costos .....	68
2.4.3 El caso “Citibank” .....	69
2.4.4 Sueldos y retribuciones al exterior.....	70
2.4.5 Capitalización exigua .....	71
2.4.6 El caso “Ericsson” .....	73
<i>2.5 Convenios para evitar la doble imposición.....</i>	<i>74</i>
2.5.1 Ajustes previstos en los Convenios de Doble Imposición .....	75
2.5.2 Intercambio de información.....	79
<i>2.6 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia.....</i>	<i>81</i>
2.6.1 Documentación .....	81

2.6.2 Carga de la prueba.....	84
2.6.3 Comparables Secretos.....	85
<b>2.7 Régimen sancionatorio.....</b>	<b>86</b>
2.7.1 Sanciones formales.....	86
2.7.1.1 Falta de presentación de declaraciones juradas.....	86
2.7.1.2 Falta de conservación de documentación.....	88
2.7.1.3 Cumplimiento defectuoso.....	88
2.7.2 Sanciones materiales.....	89
2.7.2.1 Omisión culposa de impuestos.....	89
2.7.2.2 Las multas elevadas y la posible violación al artículo 9 del MCOCDE.....	90
<b>3. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en México.....</b>	<b>91</b>
3.1 Antecedentes normativos en México.....	91
3.2 Principio de plena competencia.....	93
3.2.1 Concepto.....	93
3.2.2 Vinculación.....	95
3.3 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia.....	97
3.4 Tratamiento de operaciones particulares.....	99
3.4.1 Capitalización exigua.....	99
3.4.2 Empresas maquiladoras.....	102
3.5 Convenios para evitar la doble imposición.....	105
3.6 Acuerdos anticipados de precios (APA).....	106
3.7 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia.....	108
3.7.1 Documentación.....	108
3.7.2 Carga de la prueba.....	110

3.7.3 Consultas en materia de precios de transferencia.....	112
3.7.4 Visitas domiciliarias en materia de precios de transferencia.....	114
<b>3.8 Régimen sancionatorio.....</b>	<b>116</b>
3.8.1 Sanciones formales.....	116
3.8.2 Sanciones materiales.....	117
3.8.3 Delito de defraudación fiscal.....	118
3.8.4 Violaciones por divulgación de información de terceros.....	119
<b>4. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Uruguay.....</b>	<b>120</b>
4.1 Antecedentes normativos en Uruguay.....	120
4.1.1 Disposiciones contenidas previas a la reforma.....	120
4.1.2 Principio de la realidad económica.....	122
4.2 Principio de plena competencia.....	123
4.2.1 Concepto.....	123
4.2.2 Vinculación.....	124
4.3 Análisis de comparabilidad.....	128
4.4 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia.....	129
4.4.1 Consideraciones generales.....	129
4.4.2 Rango intercuartil.....	130
4.4.3 Tratamiento de operaciones relativas a commodities.....	130
4.4.3.1 Operaciones de importación y exportación entre vinculadas.....	130
4.4.3.2 Operaciones de importación y exportación a través de un intermediario.....	131
4.4.3.3 Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes.....	133
4.5 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia.....	135



4.5.1 Documentación .....	135
4.5.2 Carga de la prueba.....	137
4.6 Convenios de doble imposición y acuerdos anticipados de precios.....	137
4.7 Régimen sancionatorio.....	138
<b>5. Conclusiones y recomendaciones .....</b>	<b>139</b>
<b>6. Cuadro comparativo de los regímenes.....</b>	<b>146</b>
<b>7. Anexo normativo .....</b>	<b>150</b>
7.1 Normativa argentina (artículos relativos al tema).....	150
7.1.1 Ley de impuesto a las ganancias .....	150
7.1.2 Decreto Reglamentario .....	153
7.1.3 Resolución General (AFIP) 1122 .....	165
7.1.4 Resolución General (AFIP) 1227 .....	178
7.2 Normativa mexicana (artículos relativos al tema).....	179
7.2.1 Ley de impuesto sobre la renta .....	179
7.2.2 Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta.....	191
7.3 Normativa uruguaya (artículos relativos al tema) .....	197
7.3.1 Ley 18.083 .....	197
7.3.2 Decreto Nº 56/009 .....	201
7.3.3 Decreto Nº 392/009 .....	209
7.3.4 Resolución DGI 2084/009.....	212
7.3.5 Resolución DGI 2098/009.....	217
<b>8. Bibliografía .....</b>	<b>218</b>

## Introducción

En la actualidad, las operaciones realizadas entre empresas vinculadas han adquirido singular importancia desde el punto de vista económico, financiero y político. Dentro de ellas, las de multinacionales son las que más han crecido y han sido objeto de diversas regulaciones debido a su magnitud. Tal cual indican Frédéric Clairmont y John Cavanagh en su obra *“Le monde Diplomatique”*, las 200 multinacionales más grandes del mundo abarcan el 26.3% de la producción mundial.

Si bien el surgimiento de las multinacionales data de mediados del siglo XIX, la expansión de dicho fenómeno es notoria a partir de mediados de siglo XX, luego de la Segunda Guerra Mundial. Son diversas las razones que lo explican, pero todas ellas circunscriptas en una causa común, la maximización del lucro.

Estas empresas han buscado, a través de la inversión extranjera directa, lograr una mayor presencia en otros mercados distintos al de origen para la colocación de sus productos. Adicionalmente, otro de los factores que explican el fenómeno es la reducción de costos que les supone. Esta reducción se puede originar en un abaratamiento de la mano de obra como también en una mayor disponibilidad de otros insumos que permite un abastecimiento más económico a sus afiliadas.

Este proceso ha llevado a una globalización de la economía y a una concentración de capitales, lo que impacta considerablemente en las economías de los países. Dado que no existe un gobierno supranacional que resuelva problemas de integración de las economías, aquellos problemas que antes eran de carácter nacional, son ahora de carácter internacional, pudiéndose generar conflictos entre países, en tanto no se tomen medidas al respecto.

Uno de los conflictos que se puede generar es en el ámbito tributario. Mientras que tiempo atrás los sujetos obtenían sus rentas dentro de su país de residencia, el surgimiento de las multinacionales ha llevado a que las rentas obtenidas por un sujeto se generen en varios países. Con esto, el problema no queda circunscripto a determinar a qué jurisdicción fiscal son aplicables determinados tributos, sino también a cuál es la base imponible de los mismos. Es por eso que tanto las administraciones tributarias como las empresas multinacionales se ven obligadas a buscar mecanismos adecuados en pos de evitar la múltiple tributación y poder determinar un precio para las operaciones; de esta manera las diferentes administraciones tributarias percibirán los tributos que les corresponden y no se obstaculizarán las operaciones de bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos.

Aquellos que basan su sistema fiscal en la residencia, incluirán dentro de su base imponible aquellas rentas situadas dentro o fuera del país en la medida que los sujetos sean considerados residentes en esa jurisdicción y además, aquellas obtenidas dentro del país por no residentes. Por otro lado, aquellos países que basen su sistema fiscal en el criterio de la fuente, incluirán dentro de su base imponible las rentas que se generen en su jurisdicción fiscal, independientemente de la residencia del sujeto.

El problema de la determinación de la base imponible para las operaciones entre vinculadas, se soluciona estableciendo un precio de transferencia adecuado aplicable a dichas transacciones, como si fuese entre partes independientes. Es aceptado como principio a nivel internacional (principio arm's length) que el mismo debe reflejar el valor de mercado de la transacción, como medida de evitar la doble imposición internacional, y además buscar una justicia para cada administración tributaria en lo que a su recaudación de impuestos se refiere.

Es por ello que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha buscado, mediante la redacción de diversos documentos, establecer guías para la determinación de precios de transferencia, utilizables tanto por las administraciones tributarias de los diferentes países como por los contribuyentes. El más notorio y que concentra la reglamentación elaborada es *“Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”*.

En términos generales este marco normativo redactado por la OCDE aplica a operaciones internacionales. De todos modos, como excepción también se aplica a operaciones locales realizadas por empresas dentro de una misma jurisdicción fiscal, en caso de que una empresa controle varias o todas las etapas de un ciclo productivo.

A partir de esas Directrices muchas legislaciones han incorporado disposiciones referentes a esta temática. Nuestro país recién a través de la ley 18.083 (sancionada en diciembre de 2006) ha incorporado disposiciones sobre esta materia, mientras que otros países de Latinoamérica ya han encarado la temática con anterioridad, con lo cual ya poseen una mayor experiencia.

Nuestra investigación está dirigida al análisis de la propuesta de la OCDE, como referente a nivel mundial en esta materia, y al de la normativa de dos de los países que están más a la vanguardia en Latinoamérica en el tema, México y Argentina. Por último, tomamos lo elaborado en nuestro país y efectuamos un estudio comparativo entre las tres normativas y con las directrices de la OCDE.

Para ello, el presente trabajo, tiene en su estructura los siguientes capítulos:

1. Normativa en materia de precios de transferencia según OCDE
2. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Argentina
3. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en México
4. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Uruguay
5. Conclusiones sobre el régimen uruguayo y cuadro comparativo.
6. Cuadro comparativo de los regímenes
7. Anexo normativo

## 8. Bibliografía

Cada capítulo no solo contiene las principales disposiciones referentes a esta materia sino también diferentes aplicaciones o situaciones que se han dado en la práctica. Por lo tanto, en este trabajo pretendemos brindar elementos para realizar un análisis crítico de nuestra legislación y contribuir a determinar qué elementos se deberían incorporar, de manera de perfeccionar nuestro sistema de precios de transferencia, que recién está comenzando a ver las primeras aplicaciones en la materia.

# **1. Normativa en materia de precios de transferencia según la OCDE**

En el presente capítulo abordamos las principales recomendaciones efectuadas por la OCDE, destinadas a ser utilizadas tanto por contribuyentes como por administraciones tributarias en materia de precios de transferencia. El análisis propuesto es a partir de las *“Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”*. Dichas directrices pretenden ser, tal cual lo indica la OCDE, una revisión y una compilación de informes de su Comité de Asuntos Fiscales en el tema.

Esta síntesis incluye la definición de “precios de transferencia” y los criterios para su aplicación contenidos en las Directrices y aceptados por los países miembros como herramienta fundamental, tanto para asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción como para evitar la doble imposición.

A continuación se explican los métodos propuestos para efectuar los ajustes que permiten aplicar el principio de plena competencia y los procedimientos administrativos recomendados en pos de evitar o resolver controversias, tema fundamental considerando la arbitrariedad que supone muchas veces la fijación de precios de libre competencia.

Por último se detallan algunos aspectos particulares, en los cuales la OCDE hace especial hincapié: la documentación que los contribuyentes deben procurar de manera de poder justificar sus precios, aspectos referidos al tratamiento de intangibles, servicios intragrupo y acuerdos de reparto de costos.

## **1.1 Principio de plena competencia**

### **1.1.1 Concepto**

Las pautas tradicionales del comercio internacional han configurado sistemas de tributación empresarial - en los que los países gravan los beneficios obtenidos por sus empresas en la realización de transacciones internacionales - bajo dos premisas: *“las transacciones tienen lugar entre empresas independientes”* y *“las transacciones se realizan en condiciones de libre competencia”*. Estas premisas han dado lugar a principios de tributación internacional: el de entidad separada y el de libre o plena competencia (en terminología anglosajona “arm’s length”) respectivamente, que buscan asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y evitar la doble imposición y la evasión.

La base jurídica del principio de plena competencia se halla desde 1963 en el art. 9º (Empresas asociadas) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (MCOCDE). El mismo ha sido aceptado tanto por países integrantes de la OCDE como por los no miembros y en su inciso 1 dispone lo siguiente:

- “Cuando
  - *una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
  - *unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante;*
- *y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”*

El artículo nos brinda un concepto amplio de empresas asociadas, tomando como criterios de vinculación la participación en el capital, la dirección o el control común de una empresa respecto de la otra. Es de destacar que en su seno, incluye supuestos de vinculación entre empresas ya sean éstas personas jurídicas o empresarios individuales.

También consagra el principio de libre competencia y con él la facultad que tienen los Estados contratantes de modificar la base imponible de una empresa asociada cuando ésta ha sido alterada por la concurrencia de condiciones comerciales o financieras anómalas que no se habrían dado de no ser por el hecho de la vinculación.

Este principio busca tratar a los miembros de un grupo multinacional como empresas separadas, en lugar de considerarlas partes de una sola empresa. Supone un trato igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes, evitando que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva de cada tipo de empresa.

Es importante mencionar que también tiene imperfecciones, ya que la consideración de empresas independientes puede no contemplar las economías de escala y la interrelación de actividades diversas, generadas por la integración de empresas

La aplicación de este principio puede ser a menudo difícil, ya que empresas independientes rara vez llevan a cabo operaciones similares a las realizadas por entidades vinculadas.

Tanto las administraciones tributarias como los contribuyentes pueden encontrar dificultades para obtener la información adecuada para su aplicación y la posterior comparación. Esto muchas veces exige una gran cantidad de datos, tanto de la empresa vinculada como de independientes, que no siempre están a disposición por razones de confidencialidad, localización geográfica, etc. En caso de existir, muchas veces puede ocurrir que esté incompleta o sea difícil de interpretar.

## **1.1.2 Criterios para aplicar el principio de plena competencia**

### **1.1.2.1 Análisis de comparabilidad**

La aplicación del principio de plena competencia exige un análisis de comparabilidad de las condiciones de una operación vinculada con una operación independiente.

Según las directrices de la OCDE, *“Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias.”*

Para realizar dicho análisis, la OCDE sugiere una serie de factores a tomar en cuenta, que son determinantes a la hora de precisar si las operaciones son comparables o no:

- Características de los activos o de los servicios

Las características específicas de los activos o servicios normalmente explican al menos en parte las diferencias de precio en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características constituye el primer paso en el examen de comparabilidad. Para el caso de los bienes tangibles, se deben evaluar sus características físicas, sus cualidades, así como su disponibilidad y su volumen de oferta. En el caso de la prestación de servicios su naturaleza y alcance y en el caso de activos intangibles, cabe analizar la forma de operación (concesión de una licencia o venta), el tipo de activo (marca, patente), su duración, grado de protección y los beneficios derivados de su utilización.

- Análisis funcional

La premisa fundamental sobre la que se basa la necesidad de realizar un análisis funcional es que los precios de las transacciones de los bienes y servicios retribuyen, entre otros factores, las funciones llevadas a cabo por la empresa teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos. Por ello, para determinar si dos transacciones son comparables es necesario contrastar las funciones que llevan a cabo las empresas que participan en las mismas, identificándose aquellas que son económicamente significativas para la transacción sometida a valoración. Las funciones a tomar en cuenta varían según los

hechos y circunstancias de cada caso. A vía de ejemplo, podrían ser el diseño, la fabricación, el montaje, las compras, la distribución, la publicidad, entre otras. En este proceso se deberán identificar y comparar las funciones, actividades y responsabilidades - fundamentalmente las económicamente más significativas - asumidas por la empresa asociada y luego proceder en los mismos términos respecto de aquellas independientes que se elijan como comparables. Si sus respectivas funciones son iguales no será preciso efectuar corrección alguna; en caso contrario, dichas diferencias se deberán cuantificar y salvar mediante los correspondientes ajustes.

En este análisis de funciones, deben ponderarse igualmente los activos utilizados y especialmente los riesgos asumidos, ya que en muchas ocasiones éstos son un fiel reflejo de la verdadera naturaleza de las funciones reales que la empresa analizada ejerce en relación con las transacciones examinadas. Los riesgos a tener en cuenta son, entre otros, los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costos de los factores y en los precios de los productos, los riesgos de pérdidas asociadas a la inversión y uso de activos fijos, los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo, los riesgos financieros, así como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio en moneda y de los tipos de interés o los riesgos crediticios, etc.

- Cláusulas contractuales

En las relaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen - en forma implícita o explícita - el reparto de utilidades, riesgos y beneficios. Por lo tanto, se impone un análisis de los términos de los contratos como complemento del análisis funcional. Cuando no existen contratos, el relacionamiento entre las partes debe deducirse de la forma en la cual se efectúan las transacciones y los principios económicos que generalmente se establecen entre partes independientes.

No obstante, la existencia de contratos no garantiza que las partes se relacionen tal como se establece en las cláusulas. Se requiere un análisis adicional que evidencie cuáles son los verdaderos términos en que se basan las relaciones interempresariales, independientemente del texto formal.

- Circunstancias Económicas

También los mercados en los que se transan los bienes y servicios afectan directamente los precios de plena competencia, por lo que se los debe analizar tanto para la empresa dependiente como para la independiente, a efectos de que sean comparables. Para realizar dicho análisis hay que tomar en cuenta, entre otras, las siguientes variables: localización geográfica, dimensión, grado de competencia y la posición relativa en el mismo de compradores y vendedores y el alcance de las reglamentaciones públicas que pueden afectar el precio, etc.



- Estrategias mercantiles

Las estrategias mercantiles también deben ser examinadas al determinar la comparabilidad de los precios de transferencia, pues revelan muchos aspectos de una empresa; entre ellas la innovación y desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la evaluación de los cambios políticos y otros factores que inciden en la vida de los negocios.

### **1.1.2.2 Identificación de las operaciones realmente efectuadas**

Las administraciones tributarias deben respetar, en principio, las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas de acuerdo con su estructura y sólo en casos excepcionales pueden ignorar las operaciones reales o sustituirlas por otras. Existen dos casos en los que pueden ignorar la estructura seguida por el contribuyente:

1. cuando la esencia de la operación difiere de la forma adoptada para la transacción;
2. cuando - coincidiendo la forma y el fondo de la operación - los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de un modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la administración tributaria pueda determinar el precio de transferencia apropiado.

### **1.1.2.3 Evaluación de operaciones separadas y combinadas**

Para obtener la aproximación más precisa del valor justo de mercado, lo deseable es que el principio de plena competencia sea aplicado operación por operación. Sin embargo, se presentan situaciones donde diversas operaciones no pueden ser analizadas en forma individual, sino que deben analizarse en forma conjunta. Tal es el caso, por ejemplo, de una venta de derechos de uso de bienes intangibles.

También puede ocurrir que en transacciones contratadas “en paquete” sea útil, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, evaluar los precios por separado y no en forma conjunta; por ejemplo, una empresa multinacional puede considerar el paquete como varias operaciones separadas y establecer un precio para cada una de ellas, como ser: licencias por patentes, Know-How y marcas de fábrica, proporcionar servicios técnicos, administrativos y arrendamiento de instalaciones productivas. En estos casos, la administración tributaria, después de determinado el precio de transferencia para las diferentes operaciones, considerará si dicho precio refleja el de plena competencia.

#### **1.1.2.4 Utilización de un rango de plena competencia**

Existen ocasiones en que no se puede definir con exactitud un precio de plena competencia. En estos casos se hace necesario establecer un rango de cifras dentro de las cuales todo precio que se encuentre en el mismo se considerará de plena competencia.

Es importante tener en cuenta que, si el rango de cifras es muy amplio, puede deberse a dos razones:

- a) que las características de los datos utilizados no sean comparables y que requieran ajustes, o
- b) que los datos no sean tan fiables como los utilizados para los demás puntos del rango

En este tipo de casos sería conveniente analizar los puntos distantes y ver si deben ser incluidos en el rango.

#### **1.1.2.5 Utilización de datos de varios años**

La administración fiscal puede considerar útil examinar información de años anteriores a efectos de comprender mejor la transacción controlada. El análisis de esta información puede revelar hechos que hayan influido en la determinación del precio de transferencia, por ejemplo: si existen sucesivas pérdidas en operaciones similares, ciclo de vida de los productos, circunstancias económicas comparables, entre otros.

#### **1.1.2.6 Pérdidas**

Si una empresa incurre en pérdidas constantemente mientras que el grupo multinacional en su conjunto es rentable, puede determinar la necesidad de un examen especial de los temas relativos a sus precios de transferencia. Las empresas pueden sufrir pérdidas reales, sin embargo, una empresa independiente no podría subsistir afrontando pérdidas de forma indefinida.

Un factor a considerar, es la diferencia que pueda existir entre las estrategias comerciales de un grupo multinacional y otro, por varias razones de orden histórico, económico y cultural. Puede ser que las pérdidas recurrentes durante un período razonable estén justificadas por el desarrollo de una estrategia comercial, consistente en fijar precios especialmente bajos para lograr la penetración en el mercado.

#### **1.1.2.7 Efectos de las políticas de los poderes públicos**

Pueden existir situaciones en las que los contribuyentes pretendan que el precio de plena competencia deba ser ajustado para tomar en cuenta intervenciones estatales, tales como en controles de precios,

tipos de interés, pagos de servicios u honorarios de dirección, controles de cambios, derechos anti-dumping.

Queda planteada la cuestión de determinar el momento en que un control de precios afecta el precio del producto o servicio. Con frecuencia, la incidencia directa se producirá en el precio final, pero puede producirse algún efecto en los precios pagados en las fases anteriores. En general, las multinacionales no realizan los ajustes en sus precios de transferencia y dejan que sea el vendedor final quien padezca las consecuencias en la reducción de beneficios.

Un caso particular surge cuando un país impide el pago de una suma que es adeudada por una empresa asociada a otra. Los controles de cambio pueden impedir que una empresa transmita pagos de intereses derivados de préstamos del exterior. Esta circunstancia puede ser valorada de forma diferente por los dos países involucrados: el del prestatario puede o no entender, que los intereses no transmitidos han sido pagados y el del prestamista puede o no entender que los haya recibido.

No es sencillo aplicar el principio de plena competencia, dado que la casuística es muy reducida ya que empresas independientes no concertarían operaciones sujetas a este tipo de intervenciones estatales, salvo que la remuneración sea suficiente para asegurar un rendimiento aceptable. Ocasionalmente, una empresa independiente podría verse envuelta en una operación, si la intervención estatal fue impuesta con posterioridad.

#### **1.1.2.8 Compensaciones intencionadas**

Estas compensaciones tienen lugar cuando se intercambian beneficios entre empresas asociadas. Las empresas pueden pretender que los beneficios que cada una haya recibido deban compensarse con los que cada una haya aportado como pago total o parcial, de tal forma que deba ser considerado en la liquidación de la deuda tributaria la ganancia o pérdida neta derivada de la operación.

Sería útil, que los contribuyentes pusieran de manifiesto la existencia de compensaciones elaboradas intencionalmente y probaran que luego de tenerlas en cuenta, las condiciones que rigen la operación son compatibles con el principio de plena competencia.

También puede ser necesario evaluar las operaciones separadamente.

#### **1.1.2.9 Utilización del valor de aduana**

El principio de plena competencia es utilizado por muchas administraciones de aduanas como principio, para comparar el valor atribuible a bienes importados por empresas asociadas y el valor de bienes similares importados por empresas independientes.

Las valoraciones aduaneras pueden ser útiles para las Administraciones tributarias, pues ambas administraciones persiguen la determinación del valor de los productos en el momento en que fueron transmitidos o importados.

Hay que considerar que los contribuyentes pueden tener incentivos opuestos al fijar los valores aduaneros y los fiscales. Pueden fijar valores aduaneros bajos para pagar menos derechos aduaneros y, a efectos fiscales, pueden declarar un valor más alto con el fin de aumentar los gastos deducibles.

La cooperación entre la administración tributaria y la aduanera es cada vez más frecuente y provechosa. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información de manera que pueda fluir con mayor facilidad entre ambas.

## **1.2 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia**

La OCDE los divide en dos grupos: tradicionales -basados en las operaciones- y los no tradicionales, -basados basados en los beneficios de las operaciones -. En el primer grupo encontraremos el método del precio libre comparable, el del precio de reventa y el del coste incrementado. Dentro de los no tradicionales, incluye el método del margen neto de la transacción y el de reparto del beneficio.

Entre ambos grupos la OCDE da preferencia a la aplicación de los tradicionales. Sin embargo en la actualidad existe un borrador de nuevas directrices, que está siendo analizado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que elimina las preferencias vigentes.

### **1.2.1 Métodos tradicionales**

#### **1.2.1.1 Método del precio libre comparable**

Este método se basa en la comparación entre el precio facturado por la venta de bienes o la prestación de servicios entre empresas vinculadas, con el precio facturado por una operación similar entre empresas no vinculadas. El precio comparable, en definitiva, es el precio que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

Si es posible encontrar operaciones comparables, este método es considerado la forma más directa y fiable para aplicar del principio de plena competencia. En este caso, este método es preferible por sobre todos los demás.

Los precios comparables pueden ser internos si la empresa evaluada también vende los mismos bienes y servicios a terceros independientes o externos, utilizando datos de otras entidades o incluso con información obtenida a través de bolsas, mercados u otros registros en donde existieran precios de público conocimiento.

Al realizar el análisis de comparabilidad entre operaciones de empresas vinculadas y no vinculadas en este método es absolutamente esencial la comparación del producto ya sea un bien o un servicio. Entre otras características o atributos a comparar deben destacarse peso, tamaño, confiabilidad, volumen, apariencia, etc. Como segundo análisis, es vital poder medir con fiabilidad el impacto en el precio de las funciones más importantes de la empresa propias de la actividad.

### **1.2.1.2 Método del precio de reventa**

Este método parte del precio al que se ha vendido un bien a una empresa independiente que anteriormente había sido adquirido a una empresa asociada. A este precio (precio de reventa) se le deduce un margen bruto adecuado representativo de la cuantía con la que el revendedor cubriría sus costos de venta y gastos de explotación, en función de las tareas desarrolladas (considerando activos utilizados y riesgos asumidos) obteniendo un beneficio razonable.

Puede entenderse que el resultado derivado de sustraer el margen bruto constituye el precio de plena competencia correspondiente a la transferencia originaria de los bienes entre empresas vinculadas.

El margen de reventa comparable con la operación vinculada puede determinarse en referencia al obtenido por el propio revendedor sobre unidades compradas y vendidas en operaciones independientes (comparable interno). También puede ser un parámetro idóneo el margen de reventa ganado por una empresa independiente en una operación independiente comparable. En este último caso, la fiabilidad del método puede verse afectada si existen diferencias considerables en la forma en que la empresa asociada y la independiente realizan sus actividades mercantiles. Éstas probablemente no afecten el precio, pero sí el costo y en consecuencia el margen; es por ello que este aspecto debe ser considerado al momento de evaluar si la operación es comparable o no.

En este método para el análisis de comparabilidad no es necesario que exista una similitud muy marcada entre los productos negociables, en cambio sí debe existir esa similitud respecto de las funciones desarrolladas. La teoría económica señala que la retribución por el ejercicio de funciones similares en diferentes industrias tiende a igualarse y que, en cambio, los precios solo lo hacen en la medida en que sean sustitutos. De todas formas se observa que los productos con mayor comparabilidad son los que arrojan mejores resultados.

Aquí es de vital importancia el análisis funcional, así como el análisis de riesgo y los términos contractuales ya que se entiende que la cuantía del margen de reventa se vincula directamente con el tipo de tareas realizadas y con los riesgos asumidos.

Resulta más sencillo determinar el margen de reventa cuando el revendedor no añade sustancialmente valor al producto. En cambio el método puede ser muy difícil de utilizar cuando antes de realizar la venta a una empresa independiente los bienes forman parte de un nuevo proceso productivo o cuando por ejemplo el revendedor goza de un contrato de exclusividad. También es necesario ser muy cuidadoso cuando un revendedor contribuye sustancialmente a la creación o conservación de activos intangibles asociados al producto como por ejemplo marcas o nombres comerciales, en este caso no resulta fácil identificar la incidencia de estas contribuciones al precio de venta del activo.

Conocer los términos contractuales permite apreciar los riesgos asumidos por ambas partes de la operación. De todos modos, es importante señalar que cuando utilizamos comparables externos esta información es muy difícil de adquirir, ya que por lo general es confidencial y por lo tanto en estos casos este factor no puede analizarse con la profundidad deseada.

Por otra parte, cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada será necesario realizar ajustes a los datos utilizados para asegurar que se manejen los mismos tipos de costos en cada caso para llegar al margen bruto.

Así mismo, cuanto menor sea el tiempo transcurrido entre la compra del bien y la posterior reventa, más exacto será el margen de reventa. En caso contrario cuanto más tiempo pasa entre la compra inicial y la reventa, más posibilidades hay de que se tengan que tomar en cuenta otros factores como por ejemplo las variaciones de mercado, tipos de cambio, etc.

### **1.2.1.3 Método del coste incrementado**

Este método parte de los costos en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos (o los servicios prestados) al comprador asociado. A este coste se le adiciona un margen para poder realizar un beneficio adecuado tomando en cuenta las funciones desempeñadas y las condiciones de mercado. El resultado que se obtiene puede considerarse como el precio de plena competencia de la operación vinculada original.

Lo ideal es que el margen de costo incrementado comparable surja del mismo proveedor a partir de una operación no vinculada comparable (comparable interno). Si esto no es posible, puede servir como guía el margen que hubiera sido obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables.

En este método, al igual que en el método del precio de reventa, pueden ser necesarios menos ajustes a tener en cuenta con relación a los productos que en el método de precio comparable. Aquí es de vital importancia el análisis funcional (teniendo en cuenta los riesgos asumidos y los activos utilizados), los términos contractuales y las condiciones económicas.

Para la aplicación del método se requiere un cuidado especial ya que es imprescindible aplicar un margen comparable a una base de costos comparables. Por ejemplo, si el proveedor, al que se hace

referencia en la aplicación del método, utiliza activos arrendados para desarrollar su actividad, la base de costos puede no ser comparable (sin realizarse los ajustes correspondientes) con la del proveedor propietario de los activos.

El estudio de las diferencias entre los niveles y tipos de gastos asociados y, las funciones desempeñadas puede poner de manifiesto que los gastos reflejen:

- una diferencia funcional que no ha sido detectada al aplicar el método, debiéndose analizar si corresponde la realización de ajustes correctivos;
- funciones adicionales distintas a las verificadas por el método por lo que puede ser necesario determinar remuneraciones independientes para esas funciones;
- simplemente eficiencias o ineficiencias de las empresas, por lo que no será necesario realizar ajustes al margen bruto.

Otro aspecto importante en el análisis de comparabilidad es la consistencia en los criterios contables adoptados. Los márgenes brutos deben medirse de tal forma que permita la comparación; es por ello que muchas veces quizás sea adecuado incluir en el análisis algunos gastos de explotación, con el objetivo de lograr consistencia y comparabilidad. En estas circunstancias, el método comienza a aproximarse al del margen neto, lo que trae una dificultad adicional ya que se ve amenazada su fiabilidad por razones que serán expuestas en el método del margen neto.

### **1.2.2 Métodos no tradicionales**

Aparte de los métodos tradicionales, la OCDE sugiere otros para satisfacer el principio de plena competencia, son los denominados “del beneficio de la operación”. Los mismos suponen el estudio de los beneficios derivados de operaciones entre empresas vinculadas y son pasibles de ser utilizados cuando los métodos tradicionales, vistos anteriormente, no se pueden aplicar o cuando los resultados obtenidos no son lo suficientemente confiables. Al respecto aclara que se pueden aceptar en la medida en que sean compatibles con el art. 9º de su Modelo de Convenio Fiscal en lo concerniente a la comparabilidad, lo cual supone la tarea de comparar los beneficios obtenidos entre empresas vinculadas con empresas independientes. Por otro lado, establece que no deberían emplearse si traen como resultado una sobreimposición, por obtener beneficios inferiores a la media, o una rebaja de la imposición, si las empresas generan beneficios superiores a la media.

### **1.2.2.1 Método del margen neto de la transacción (MNT)**

Tal cual lo indica su nombre, este método busca analizar el carácter “arm’s length” de los precios de una transacción entre sociedades vinculadas a través de la comparación del margen neto de dicha operación, con el de una transacción comparable entre entidades independientes. Esta comparación bien puede realizarse con operaciones que la propia empresa bajo análisis haya realizado con partes no relacionadas o con operaciones entre empresas independientes.

La OCDE entiende al método recomendable para casos de transferencia de productos semielaborados o para operaciones de distribución de productos terminados en las cuales el método de precio de reventa no puede ser aplicado.

En cuanto a la aplicación de este método, debería primero definirse qué se entiende por margen neto de la operación vinculada. El margen neto supone una razón, en donde el numerador es la utilidad neta de la operación y el denominador pueden constituirlo diferentes factores de rentabilidad tales como costos, ventas o activos. En cuanto al concepto de utilidad neta, la OCDE no realiza ninguna especificación de consideraciones a efectos de su cálculo. Normalmente se toma el EBIT (Ganancias antes de intereses e impuestos).

La ventaja del MNT sería que los márgenes netos están menos afectados por diferencias transaccionales que los precios y que poseen más tolerancia respecto a las diferencias funcionales entre empresas vinculadas e independientes ya que las diferencias en ese caso se pueden percibir en los gastos operativos afectando la comparación en el caso que se utilice el método del margen bruto y no al utilizar margen neto.

Serían desventajas de este método que:

- puede estar influido por factores que no afecten o afecten en forma casi nula los precios o los márgenes brutos;
- solo toma en cuenta una parte de la transacción dejando de lado la rentabilidad generada por el grupo de entidades (puede ocurrir que al establecer el margen neto a una de las partes, la otra se encuentre con márgenes muy altos o muy bajos);
- supone que siempre una transacción será rentable en términos de margen neto, algo que no siempre ocurre entre empresas independientes, lo que puede llevar a conclusiones erróneas.

### **1.2.2.2 Método de reparto del beneficio (MRB)**

En el año 1995, la OCDE aceptó - en sus directrices - el método de reparto del beneficio como válido para alcanzar el precio de plena competencia. Esto sin alterar la posición contraria, por parte del mismo organismo, de aplicar fórmulas globales para asignar los precios de transferencia, lo que implicaría que con las mismas, se podría generar una doble imposición a los contribuyentes y que, por ende, estaría



violando el principio de plena competencia. El fundamento para la utilización de dicho método radica en aquellos casos en que las actividades están fuertemente interrelacionadas y que por lo tanto es imposible evaluarlas en forma separada. Con este método se pretende eliminar la incidencia que provocan sobre los beneficios las condiciones especiales que generan las empresas vinculadas, de manera de fijar una utilidad que normalmente hubiesen acordado dos empresas independientes.

Las directrices de la OCDE plantean dos variantes para la aplicación de este método: una es dividir la ganancia total que arroja la operación y otra es tomar una base residual, que represente la ganancia que no es factible de ser asignada en forma consistente a cada una de las partes, como la que deriva de un activo intangible (ejemplo: una marca prestigiosa).

En cuanto a la primera variante, se reparten los beneficios de acuerdo al valor relativo de las funciones llevadas a cabo por cada una de las empresas vinculadas, en lo posible complementado por datos externos de mercado que muestren cómo se repartirían las ganancias ante una situación comparable.

La segunda variante del método descrito se podría dividir en dos etapas. En la primera se asignaría un nivel de ganancias suficiente a cada parte, proveyendo a cada parte vinculada con una tasa de retorno requerida acorde con el tipo de operación. Ello se podría lograr con los retornos esperados de mercado que poseen empresas no vinculadas, en situaciones comparables. En la segunda fase quedaría un beneficio residual -que llegado el caso puede ser una pérdida- que se asignaría en función de cómo se distribuiría esa ganancia entre empresas no vinculadas. Este valor residual podría estar dado por el uso de activos intangibles o bien por el poder de negociación, por lo que debería analizarse cómo empresas independientes asignan dicho tipo de ganancias.

Con referencia a las ventajas que ofrece el MRB, la OCDE aclara que es un método que se destaca por su flexibilidad, es decir, que se puede utilizar aún cuando no se hayan podido identificar operaciones independientes comparables. Otra ventaja que señala la OCDE es que el método toma en cuenta a las dos partes, lo cual disminuye la posibilidad de que una de ellas obtenga un resultado excepcional o improbable. El hecho de llevar a cabo un análisis de dichas características permite que se tomen en cuenta factores tales como economías de escala u otro tipo de eficiencias.

Las directrices de la OCDE también establecen desventajas:

- el tener que recurrir a información externa para determinar el aporte que realiza cada parte vinculada, lo cual no se identifica con la misma intensidad con la que puede encontrarse al utilizar los métodos transaccionales;
- la necesidad de información de las empresas extranjeras, lo cual puede conspirar contra la aplicación del método;

- la falta de uniformidad en los criterios contables, que puede llevar a que se tengan que realizar ajustes previos a la asignación de la ganancia, lo cual no lo hace un método recomendable, en el caso de que no la haya; y
- el hecho de que la mayor parte de las empresas independientes no fijan sus precios en función del reparto de los beneficios, a excepción de lo que se conoce popularmente como Joint Venture, en donde los precios suelen ser fijados en función de un parámetro de repartos de beneficios.

### **1.2.2.3 Reparto Global según una fórmula preestablecida**

Por último solo cabe mencionar este método ya que la OCDE considera que el mismo no contempla el principio de plena competencia. Según establecen las directrices, el mismo nunca se ha aplicado en el ámbito de las relaciones entre dos países y sí se ha aplicado en algunas jurisdicciones fiscales locales.

Este método supone el reparto de los beneficios de empresas vinculadas en distintos países por medio de una fórmula automática y predeterminada, que se basará en función de una combinación de costes, activos, salarios y ventas. Sus defensores descansan en el hecho de que se da una mayor comodidad desde el punto de vista administrativo y una mayor seguridad para el contribuyente.

La OCDE sostiene que el establecimiento de fórmulas provocaría doble imposición y que se precisaría una elevada coordinación administrativa internacional para la definición de las mismas. Entiende que en el caso de que se intentara aún llegar a un acuerdo, cada país trataría de que la fórmula le fuera lo más beneficiosa posible, poniendo en juego dicho acuerdo. Otra dificultad que destaca, es que este método puede desvirtuarse debido a la fluctuación del tipo de cambio, lo que conllevaría a un aumento de los beneficios en aquellos países donde la moneda es más fuerte.

## **1.3 Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver controversias**

Uno de los objetivos del establecimiento de los precios de transferencia es la eliminación de la doble imposición, o sea la inclusión de la misma renta en la base imponible calculada por más de una administración tributaria. Ésta puede darse, cuando una o más administraciones tributarias toman posiciones distintas para la determinación del precio de plena competencia. También se puede dar el caso contrario, es decir que existan rentas que no sean gravadas.

### **1.3.1 Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia**

En esta sección se definen tres aspectos a los que las administraciones tributarias deben prestar especial atención a la hora de aplicar reglas sobre precios de transferencia, de manera que resulte equitativa tanto para contribuyentes como para otras jurisdicciones. Éstos son:

- prácticas en materia de inspección

Los países difieren en los procedimientos de inspección debido al sistema y estructura de la administración tributaria, y otras variables culturales, históricas y geográficas. Debido a esto y considerando que no es una ciencia exacta, la OCDE sugiere mayor flexibilidad y que no exijan un nivel de precisión irreal a los contribuyentes.

- carga de la prueba

Es el trabajo que debe realizarse para demostrar la alineación de los precios de transferencia al principio de plena competencia. En la mayoría de los casos es la administración tributaria quien la soporta. También puede ocurrir que sea de cargo del contribuyente, ya sea porque la reglamentación lo establezca expresamente o en el caso de que no haya actuado de buena fe. De todas maneras entendemos que para el contribuyente es de utilidad realizar un estudio de precios de transferencia para tener certeza sobre los precios a utilizar.

- sanciones

Las sanciones varían desde lo civil a lo penal en todos los países miembros de la OCDE. La existencia de éstas puede provocar que los contribuyentes decidan declarar en exceso sus rentas en aquellos países en donde las mismas son más severas contraviniendo el art. 9º del MCOCDE.

### **1.3.2 Procedimiento amistoso**

Dicho procedimiento es una herramienta con la que cuentan, tanto contribuyentes como las administraciones tributarias, para dirimir conflictos de doble imposición. El procedimiento amistoso está establecido en el art. 25º del MCOCDE.

Del art. 25º del MCOCDE se desprende que los estados no están obligados a alcanzar un acuerdo sino que les recomienda realizar esfuerzos para poder alcanzarlo, tal cual indica el inciso 2 del artículo mencionado,

*“La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, **hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante**”*

Con lo cual dentro del marco de un procedimiento amistoso, los estados contratantes deberían mostrar predisposición para resolver problemas de doble imposición, comunicándose entre ellos y compartiendo información, en la medida que el derecho interno de cada estado se lo permita.

Con referencia a la iniciación de un procedimiento amistoso, las Directrices indican que tanto Administraciones Tributarias como contribuyentes pueden iniciarlo.

Puede que algunos casos sean de difícil solución entre administraciones, con lo cual puede recurrirse a otro procedimiento como el arbitraje, aunque este es un procedimiento relativamente nuevo sobre el cual no hay pleno consenso entre todos los estados miembros de la OCDE.

### **1.3.3 Ajuste correlativo**

El párrafo dos del art. 9º del MCOCDE plantea lo siguiente

*“Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado-y someta, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen acordado 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.”*

Así, este artículo introduce el concepto de ajuste correlativo. El mismo se podría aplicar como parte del procedimiento amistoso, en la medida de que uno de los estados contratantes efectúa un ajuste primario, es decir que incrementa las utilidades sujetas a imposición dentro de su jurisdicción, y por otro lado el ajuste consistiría en una baja de las utilidades en la segunda jurisdicción, en concordancia con el ajuste primario, de manera de evitar la doble imposición. También puede ocurrir, que la primera jurisdicción acepte reducir o eliminar aquel ajuste primario y que la segunda jurisdicción o bien realice un ajuste correlativo de menor cuantía o simplemente no haga falta efectuarlo. Es por eso que el artículo citado, sugiere a las autoridades de los estados contratantes intercambiar las consultas que sean pertinentes, a efectos de evitar la doble imposición y poder cumplir con el principio de plena competencia.

Como se mencionó al describir el procedimiento amistoso, las autoridades de los estados contratantes no tienen la obligación de llegar a un acuerdo, por lo cual se puede deducir que el realizar un ajuste correlativo tampoco es obligatorio. Un estado debe realizar un ajuste correlativo, solo si considera justificado el ajuste primario. Las directrices de la OCDE ponen énfasis en dicho aspecto, ya que se busca respetar la soberanía, en este caso fiscal, de cada país.

### **1.3.4 Ajustes secundarios**

Los ajustes primarios y correlativos modifican la asignación de beneficios a nivel fiscal del grupo multinacional, pero no solucionan la transferencia de fondos o el reconocimiento de obligaciones entre asociadas, sujeto a imposición, que se hubiese realizado en condiciones de plena competencia. Esta operación secundaria podrá adoptar la forma de dividendos presuntos, aportaciones de fondos propios y préstamos.

No todos los países miembros de la OCDE practican este ajuste, ya sea por una cuestión práctica o porque su derecho interno no los autoriza. Es por ello que en muchos casos puede generar doble imposición. Algunos países que lo practican ofrecen al contribuyente la posibilidad de repatriar los fondos para evitar la realización de este ajuste.

### **1.3.5 Algunos problemas derivados de los procedimientos para dirimir controversias**

Si bien estos procedimientos son útiles para resolver conflictos, se han planteado inquietudes.

1) Estos ajustes han suscitado algunas incertidumbres en los contribuyentes, ya que los mismos han expresado que la complejidad que supone el establecer precios de transferencia, hace que estos ajustes no sean salvaguarda suficiente. Es por ello que en el art. 25º del MCOCDE se establece como método alternativo recurrir a la opinión de un tercero imparcial, como puede ser el Comité de Asuntos fiscales o a un árbitro, tal cual se mencionó anteriormente.

2) Otro problema que puede surgir ante la aplicación de los procedimientos amistosos es el del plazo de prescripción. Este plazo es necesario de manera de brindar certeza y seguridad tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria. El art. 25º del MCOCDE establece que es recomendable aplicar el acuerdo alcanzado a través del procedimiento amistoso, independientemente de los plazos de prescripción previstos en el derecho interno de los Estados. Cuando algún país no puede derogar las normas de derecho interno en lo concerniente a los plazos de prescripción, la OCDE sugiere que debería

tener disposiciones dentro de su derecho para poder suspender los plazos hasta que las discusiones hayan concluido.

3) Un aspecto señalado en el art. 25º es el plazo de prescripción de tres años que se les da a los contribuyentes para invocar el procedimiento amistoso. Dicho plazo comienza a correr a partir de la primera notificación de la Administración tributaria. En cuanto a este plazo, algunos países lo consideran excesivo y otros lo consideran demasiado corto. A propósito los Comentarios al art. 25º establecen que dicho plazo debe considerarse como un mínimo y que los Estados pueden extender los plazos en un Convenio bilateral de considerarlo necesario.

4) Otro de los aspectos problemáticos del procedimiento amistoso, es la duración del mismo. Las razones son diversas, como la distancia entre los estados, que hace que las Administraciones tributarias se reúnan en forma esporádica; también las diferencias de idioma, de procedimientos y de sistemas jurídicos y contables.

A propósito, la OCDE recomienda simplificar de la mejor manera las formalidades, por ejemplo llevar a cabo contactos personales o conferencias telefónicas; a pesar de que en un principio estas estrategias pueden generar costos altos a las Administraciones, a largo plazo pueden tener un mayor costo-beneficio que los contactos vía correspondencia.

Otra recomendación sugerida por la OCDE es que las diferentes Administraciones deleguen en funcionarios de menor rango, pero con elevado conocimiento de la materia, el llevar adelante los procedimientos amistosos. Esos funcionarios han de ser pocos y poseer alto nivel de conocimientos en materia de precios de transferencia.

5) La participación de los contribuyentes en el marco de un procedimiento amistoso, genera controversias. A la luz de lo establecido en el párrafo 1 del art. 25º, se otorga a los contribuyentes el derecho de presentar una solicitud para iniciar un procedimiento amistoso. No obstante y a pesar de ello, no le otorga derecho a participar en el proceso que supone el procedimiento amistoso.

Es por ello que los representantes de los contribuyentes han planteado que los mismos deben tener el derecho de participar en dichos procesos, por ejemplo presenciando las discusiones entre las Administraciones Tributarias, fundándose en evitar malos entendidos por parte de estos últimos.

Aun así, se entiende que es recomendable que el contribuyente suministre a las Administraciones todas las informaciones requeridas oportunamente. En la práctica, muchos países ofrecen información a los contribuyentes sobre el estado de las negociaciones y preguntan a los mismos si aceptarían las soluciones contempladas por las Administraciones.

6) Por último, otros problemas que suelen suscitarse son los relativos a la recaudación de los tributos y al devengo de intereses. En búsqueda de un ajuste correlativo, pueden suscitarse problemas por la recaudación de los tributos y a los intereses de esos tributos o sobre los pagos en exceso. Puede ocurrir

que debido al derecho interno de los países en cuestión no se suspenda el pago de los impuestos, lo que puede originar que el contribuyente pague dos veces el impuesto hasta que su caso sea resuelto. Por otro lado las diferencias en la regla del cálculo de los intereses pueden originar, una vez alcanzado el ajuste correlativo, unos costos mayores para las empresas vinculadas como también, llegado el caso, un beneficio.

### **1.3.6 Inspecciones tributarias simultáneas**

La inspección tributaria simultánea constituye una forma de asistencia mutua que permite a dos o más países cooperar en las investigaciones tributarias. Tal como define el MCOCDE es

*“un acuerdo entre dos o más partes para inspeccionar simultánea e independientemente, cada una en su territorio, la situación tributaria de uno o de varios contribuyentes que presenta para ellos un interés común o complementario con la finalidad de intercambiar las informaciones relevantes obtenidas de esta manera”.*

El objetivo de estas inspecciones simultáneas es promover el cumplimiento de las reglamentaciones de precios de transferencia y determinar correctamente la deuda tributaria de las empresas asociadas siendo útil por ejemplo cuando existe reparto de costos y utilidades. De no existir este procedimiento, las Administraciones podrían verse desprovistas de información sobre las condiciones bajo las cuales las empresas asociadas fijan sus precios de transferencia.

Una vez que se ha seleccionado un caso, es común que los inspectores fiscales de distintas jurisdicciones se reúnan para planificar, coordinar los procedimientos para llevar a cabo la inspección. Inclusive en muchos países dichas reuniones se celebran con la presencia del propio contribuyente para un mejor entendimiento de los hechos bajo análisis.

Cuando a través de las mencionadas inspecciones, se logra alcanzar un acuerdo entre las dos Administraciones tributarias, se pueden efectuar los ajustes correlativos en forma rápida y evitar problemas de doble imposición, prescripción y en el caso de que el contribuyente estuviese de acuerdo con el ajuste, se evita juicios y por ende los costos son menores. En el caso de que no llegaran a un acuerdo el MCOCDE prevé la posibilidad de que el contribuyente solicite un procedimiento amistoso.

Por último, cabe destacar que la creciente utilización de este recurso llevó a que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE redactara un proyecto de Acuerdo Modelo para emprender las inspecciones tributarias simultáneas, que trata sobre aspectos legales y prácticos para la puesta en marcha de éstas. Con fecha 23 de julio de 1992, el Consejo de la OCDE estableció la recomendación de utilizar este Acuerdo Modelo a sus países miembros.

### **1.3.7 Régimen de protección**

El régimen de protección, también conocido como Safe Harbours, consiste, según la OCDE, en una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. Dentro de este régimen se encuentran dos variantes: por un lado, se pueden excluir determinadas operaciones del ámbito de aplicación de las reglas sobre precios de transferencia y, por otro, es posible simplificar reglas a efectos de la determinación de los mismos, por ejemplo fijar rangos sobre los cuales deberían estar las utilidades, precios o márgenes.

Los argumentos a favor de estos regímenes que suelen citarse son:

- que simplifican la tarea del contribuyente, ya que conocería el rango de beneficios que debe respetar la empresa. Esta simplificación le ahorra tiempo, por lo cual los costos serían menores;
- que brindan mayor certidumbre, ya que se supone que la Administración Tributaria acepta los precios proporcionados por el contribuyente. Dicho de otra manera, si el contribuyente se adhiere a las reglas establecidas en el régimen de protección, tendrá la seguridad de no estar sujeto a una auditoría posterior o a una nueva reevaluación de sus precios de transferencia;
- que facilitarían la tarea de las diferentes Administraciones Tributarias, ya que los contribuyentes beneficiarios del régimen de protección no requerirían de una inspección en lo que a precios de transferencia se refiere.

Por otro lado, pueden suscitarse problemas en aquellos estados que proporcionen dichos regímenes:

- 1) Existe un riesgo de doble imposición y las dificultades sobrevinientes a la hora de llevar adelante un procedimiento amistoso. El hecho de que existan ciertos rangos de precios de transferencia, puede llevar a que los contribuyentes incrementen las utilidades en la jurisdicción donde se aplica el régimen, de manera de cumplir con esos umbrales y evitar auditorías posteriores, pero en detrimento de marcar los precios de transferencia como lo hubiesen hecho, de no existir dicho régimen.

Esta tendencia puede verse fortalecida si el Estado que proporciona un régimen de protección sanciona fuertemente el no cumplimiento en la declaración y en los requisitos documentales.

Puede ocurrir que la Administración Tributaria del estado afectado por este régimen, no acepte los precios que los contribuyentes de su jurisdicción declaren. Es por ello que la OCDE sugiere que las Administraciones Tributarias discutan los precios establecidos a través de la imposición de estos regímenes de protección para evitar la doble imposición. A pesar de hacer esta



sugerencia, la OCDE aclara que muchas veces puede ocurrir que los contribuyentes puedan aceptar una doble imposición limitada en pos de evitar futuras auditorías o inspecciones.

- 2) Abre a los contribuyentes la posibilidad de planificar estrategias para evadir al fisco, ya que pueden valerse de mecanismos artificiales para obtener beneficios de los regímenes de protección.

Por ejemplo, se pueden disminuir rentas de manera de luego transferirlas hacia países con nula o baja tributación.

Quizás lo más destacable de esta sección es la opinión de la OCDE con referencia a los regímenes de protección. La OCDE entiende que, a pesar de que los mismos tienen ventajas indudables en cuanto a cumplimiento y gestión de reglas de precios de transferencia, tienen problemas que son fundamentales:

- Se pueden presentar mecanismos artificiales por parte de los contribuyentes para poder beneficiarse de los mismos y por lo tanto poner en peligro el principio de plena competencia
- La Administración tributaria no puede garantizar al contribuyente certidumbre sobre la cuantía de sus obligaciones, ya que debe conservar la posibilidad de revisar todos los elementos referentes a los precios de transferencia. El régimen de protección significa lo contrario, es decir que la Administración Tributaria renuncia a esos derechos de inspección en pos del beneficio que supone la aplicación de reglas automáticas.

Es por ello que la OCDE considera inapropiado el establecimiento de los regímenes de protección.

### **1.3.8 Acuerdos previos sobre precios de transferencias (APA)**

Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia es un acuerdo que determina, con carácter previo, un conjunto de criterios para la determinación de los precios de transferencia a lo largo de cierto período en operaciones entre empresas asociadas. Se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre éste (una o más empresas asociadas) y una o más administraciones tributarias.

Los APA en general se establecen para un número determinado de años; gran parte de sus hipótesis fundamentales y conclusiones están basadas en predicciones de eventos futuros, por lo tanto es imprescindible ser muy cuidadoso a la hora de realizar las estimaciones para no afectar la fiabilidad de los estudios realizados y, en consecuencia, la validez del APA. Se entiende que deberían contener una cláusula de revisión o de anulación en caso de que se produjera una modificación importante en las

operaciones del sector o se dieran circunstancias económicas imprevisibles con una incidencia importante en la fiabilidad del método utilizado.

En algunos países existen acuerdos unilaterales en los que la Administración tributaria y el contribuyente de su jurisdicción establecen un convenio sin la intervención de otras Administraciones tributarias. Sin embargo, debido a los problemas de doble imposición que este tipo de acuerdos genera, la gran mayoría de los países prefieren los acuerdos bilaterales o multilaterales. El procedimiento de estos últimos ofrece grandes posibilidades de reducir la doble imposición y más certidumbre a los contribuyentes.

Los APA difieren en ciertos puntos de las tradicionales resoluciones que las Administraciones tributarias pueden emitir a solicitud de los contribuyentes:

- valoran elementos de hecho, mientras que las resoluciones tradicionales generalmente se limitan a la interpretación de cuestiones de naturaleza legal.
- cubren gran cantidad o todas las de operaciones del contribuyente para determinado período de tiempo en cambio, una resolución solo se vincula a una determinada operación.
- Puede referirse al conjunto de precios de transferencia de un contribuyente o dejar que este limite su petición a las filiales u operaciones determinadas.

### **1.3.8.1 Ventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia**

- Los acuerdos previos eliminan la incertidumbre y hacen más previsible el régimen tributario. Constituyen para los contribuyentes un factor de seguridad jurídica en el régimen tributario de las operaciones sujetas a precios de transferencia, a las que se refieren éstos durante un período fijo de tiempo.
- El ambiente en el que se negocia un APA es bastante más sereno que el de una inspección, por lo que favorece al examen de problemas fiscales complejos así como a la libre circulación de información entre las partes implicadas.
- Un APA puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias las inspecciones, controversias largas y costos.
- Los APA bilaterales o multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de la doble imposición o de no imposición, jurídica y económica desde el momento en que participan todos los Estados implicados. Esto no pasa con los APA unilaterales ya que una de las administraciones tributarias no participa del acuerdo y por lo tanto puede que no crea justo realizar el ajuste compensatorio.

### **1.3.8.2 Desventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia**

- Los contribuyentes preocupados por cumplir sus objetivos empresariales y de respetar sus calendarios pueden demandar la conclusión de un APA en el plazo más breve posible. Estas exigencias pueden no coincidir con el programa de gestión de recursos de las Administraciones tributarias, que experimentarán dificultades para llevar adelante con eficiencia la negociación.
- Un APA podría exigir informaciones específicas, sobre una rama de actividad, o sobre un contribuyente, más detalladas que las necesarias para la inspección de un precio de transferencia, ya que la Administración tributaria necesitará disponer de precisiones referentes a las predicciones y a sus fundamentos. En estos casos las administraciones tributarias deben reconocer que:
  - Son limitadas las informaciones accesibles al público referente a los competidores y a operaciones comparables.
  - No todos los contribuyentes disponen de los medios para proceder a un análisis en profundidad del mercado.
  - Solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas de la política de fijación de precios en el seno del grupo.
- La conclusión de un APA no determina que el contribuyente esté exento de una inspección de sus operaciones de precios de transferencia e incluso tendrá que demostrar que ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del APA.
- Un programa de APA no podrá ser utilizado por todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso y largo. Probablemente los pequeños contribuyentes carezcan de los recursos necesarios.

## **1.4 Otros aspectos relevantes**

Para la conclusión de este primer capítulo, veremos algunos otros aspectos en los cuales la OCDE ha hecho hincapié en sus Directrices. Dentro de este segmento encontraremos disposiciones referentes a la documentación probatoria de precios de transferencia, así como también disposiciones referentes a activos intangibles, servicios intragrupo y acuerdos de reparto de costos.

### **1.4.1 Documentación**

La existencia de obligaciones formales relativas a la documentación de la política seguida de precios de transferencia, generalmente tiene una relación directa con la posición que un país adopte en relación con la carga de la prueba. En la mayoría de las jurisdicciones, la carga de la prueba recae del lado de la Administración, por lo que el contribuyente no está obligado a probar la corrección de los precios de transferencia salvo que la Administración demuestre que estos precios incumplen el principio de libre competencia.

La documentación que sostiene la política de precios de transferencia no se limita en la mayor parte de ocasiones a la documentación contable de la empresa, por lo que requiere un esfuerzo adicional de parte del contribuyente. Generalmente se admite que el mantenimiento del principio de libre competencia puede requerir a la empresa preparar documentación adicional y específica que no sería necesaria de no existir dichas transacciones. La administración debe medir la necesidad de los documentos en relación con el costo y la carga administrativa que supone para el contribuyente crearlos u obtenerlos.

Sería razonable que la Administración esperase que el contribuyente conservase la documentación relativa a la naturaleza de la actividad y la determinación de los precios de transferencia, para ser presentadas si fuese necesario en un proceso de inspección, por un período de tiempo razonable. Sin embargo, no se deberían exigir documentos que el contribuyente no controla o a los que no tiene acceso, sobre todo teniendo en cuenta que el incumplimiento de la obligación de suministrar la información en el momento adecuado está sujeto a sanciones.

Las Directrices detallan a título de guía un listado de información aunque advirtiendo que este listado ha de adaptarse a los hechos y circunstancias específicas de cada caso.

Con esta perspectiva, enumera la siguiente documentación:

- Descripción general de la empresa
- Estructura organizativa
- Articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional
- Volumen de ventas y resultados de explotación de los años más próximos precedentes a la operación
- Nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas: por ejemplo, el monto de ventas de activos, prestaciones de servicios, arrendamiento de activos materiales, uso y transmisión de activos intangibles e intereses de préstamos

Asimismo, las Directrices consideran útil la información sobre los factores que han intervenido en la fijación de precios incluida la política de precios del contribuyente, la selección, aplicación y consistencia

del método de valoración utilizado, además de las estrategias comerciales y cualesquiera circunstancias que documenten las particularidades del caso.

### **1.4.2 Activos Intangibles**

La categoría abarca los derechos de propiedad de activos tales como patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos; así como el Know-How, la propiedad intelectual, literaria o artística y los secretos mercantiles. Es posible que los activos intangibles tengan un valor considerable, pero que no lo tengan asignado en la contabilidad.

Cuando estamos frente a operaciones que involucran este tipo de activos podemos encontrarnos con dificultades para aplicar el principio de libre competencia. El carácter específico de los intangibles puede complicar la búsqueda de bienes comparables, así como se pueden estructurar operaciones que por razones comerciales del todo legítimas no se podrían dar entre empresas independientes.

Para fijar el precio de libre competencia en operaciones relativas a activos intangibles es necesario analizar la operación simultáneamente desde el punto de vista del cedente y del cesionario. En relación con el primero, la aplicación del principio de plena competencia consiste en buscar el precio que una empresa independiente comparable estaría dispuesta a aceptar para transferir el activo. Desde el punto de vista del cesionario, el análisis debe incidir en el precio que una empresa independiente comparable puede estar dispuesta a pagar por la operación y vendrá determinado por el valor y utilidad que para ella represente el intangible.

Las modalidades de transmisión de intangibles pueden ser la venta pura o el pago de un canon, que es un pago periódico fijado en conformidad con las ventas, la producción o los beneficios. La remuneración por la utilización de estos activos puede incluirse en el precio facturado por la venta de las mercancías; en este caso sería necesario desagregar los precios globales para calcular el importe del canon de plena competencia en aquellos países que establezcan retenciones en la fuente para los cánones.

Si el activo es una patente, los factores determinantes del análisis de comparabilidad son la naturaleza de esta patente (por ejemplo, según se trate de una patente de producto o proceso) así como el grado y período de protección. Además, influye también el período durante el cual las patentes son susceptibles de conservar su valor económico puesto que aunque la protección jurídica puede otorgar un monopolio a favor del propietario durante un período de tiempo, el valor económico viene influido también por sus expectativas más o menos rápidas de obsolescencia, lo cual depende del dinamismo del sector en que opere y de la mayor o menor facilidad para obtener sustitutos.

Para respetar el principio de plena competencia, el cálculo del precio concreto de la transacción -además de las características del intangible- deberá tener en cuenta ciertos factores específicos que afectan a la

comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las seleccionadas como comparables. Entre estos factores, las Directrices destacan: los beneficios esperados del intangible que pueden determinarse por medio de un valor actual neto u otra fórmula de cálculo, la zona geográfica en la cual se pueden ejercer los derechos y el carácter exclusivo o no de los derechos transferidos, así como la posibilidad de ceder la licencia.

El método más adecuado de valoración, cuando el mismo propietario ha transmitido activos intangibles comparables o ha cedido la licencia de éstos en condiciones comparables a empresas independientes, es el método del precio libre comparable, siendo posible también la utilización del método del precio de reventa. En el caso de que se encuentren implicados activos intangibles de gran valor, puede ser complicado identificar operaciones comparables entre empresas independientes, haciendo difícil la aplicación de métodos tradicionales o el método del margen neto de la operación. En estos casos el método del reparto de beneficios puede ser relevante.

Cuando la valoración de los intangibles en el momento de la operación sea incierta, las partes vinculadas respetarán el principio de libre competencia si toman como referencia la conducta que empresas independientes tendrían en circunstancias comparables. Por tanto deberán considerar la incertidumbre que rodea la valoración de la operación a la hora de fijar el precio y la especificación de los parámetros que en un momento posterior puedan ser objeto de revisión para fijar el precio definitivo de la misma.

### **1.4.3 Servicios Intragruppo**

Casi todos los grupos multinacionales deben poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios: administrativos, técnicos, financieros y comerciales, pudiendo incluir las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. El coste de suministrar estos servicios puede asumirlo tanto la casa matriz como cualquier miembro designado.

Incluso, los acuerdos intragrupo pueden encontrarse vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o activos intangibles. En algunos casos, como en los contratos de Know-How, puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión de intangibles y la prestación de servicios.

En general, se plantean dos dificultades a la hora de realizar el análisis de la fijación de los precios de transferencia de estos servicios: la primera vinculada a la efectividad del servicio y la segunda relativa a la remuneración la que, a efectos fiscales, debería ser coherente con el principio de plena competencia.

La efectividad del servicio no consiste únicamente en determinar si fue prestado, sino si fue útil, es decir, si aportó valor económico o comercial a la entidad que lo recibió. En esta labor de discriminar aquellos servicios que aportan valor a los miembros del grupo, existen ciertas situaciones que son merecedoras de un examen especial.

Un ejemplo son las “actividades del accionista” las que no aportan valor a quien lo recibe, solo a quien lo presta o a la matriz del grupo; por lo tanto, no justificarían una retribución a cargo de las sociedades prestatarias. Estas actividades son los costos asociados a la estructura jurídica de la casa matriz (emisión de acciones, gastos de funcionamiento del consejo directivo), los costos de registro contable de las operaciones (consolidación) y los costos de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participantes. Las directrices hacen una diferenciación entre las “actividades del accionista” y las “actividades de tutela”, entendiendo que las últimas abarcan servicios asociados a la planificación, asesoría técnica u orientación en la gestión diaria.

No habría que considerar que una empresa asociada se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que solo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica. Una empresa puede recibir una mejor clasificación crediticia, con todos los beneficios que ello supone, por el solo hecho de pertenecer a un grupo multinacional. Solo se considera la prestación del servicio en el caso de que se deba a un aval de otro miembro del grupo o se beneficie de la reputación del grupo debido a campañas públicas de comercialización y de relaciones públicas.

Otra dificultad que se plantea refiere a si la disponibilidad de los servicios constituye un servicio en sí mismo, en cuyo caso habría que fijar un precio de plena competencia. Existirían servicios intragrupo en la medida que se pueda esperar razonablemente que una empresa independiente incurra en gastos de asistencia para asegurar la disponibilidad de los servicios en cuestión cuando se requiera de ellos.

Luego de verificada la efectividad del servicio nos encontramos frente al problema de determinar la retribución de plena competencia. Esto significa que el precio facturado por los servicios intragrupo debería ser aquel que hubieran fijado dos empresas independientes en circunstancias comparables.

Para identificar el importe, si lo hubiera, al que se han facturado realmente estos servicios, la administración tributaria deberá precisar los acuerdos, si existen, que han sido concluidos entre las empresas asociadas para facilitar la facturación de las prestaciones de servicios. Ofrece un gran interés práctico para las administraciones la facturación directa puesto que permite identificar de forma precisa la realización del servicio y la base de cálculo del pago. Sin embargo, para los contribuyentes no es de tan sencilla aplicación, siendo en oportunidades imposible cuantificar de forma exacta el valor de los servicios, como en el caso en que las actividades de promoción a nivel central afectan las cantidades de bienes producidos y vendidos por las filiales.

Para determinar el precio de plena competencia será necesario considerar simultáneamente el punto de vista del proveedor y del beneficiario. Los factores a tener en cuenta son el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar por el servicio.

No debe existir, en principio, restricción alguna en cuanto a la utilización de cualquiera de los métodos. No obstante, el método del precio libre comparable suele emplearse con generalidad si existen

transacciones entre entidades independientes cuyo objeto lo constituye un servicio que puede ser utilizado como comparable, adecuado por su naturaleza y ámbito; éste es el caso de las actividades de gestión de cobro. En su defecto, el método del costo incrementado suele ser adecuado si las empresas comparables realizan actividades similares con riesgos similares, teniendo como ejemplo la fabricación por contrato.

#### **1.4.4 Acuerdos de reparto de costos (ARC)**

Un acuerdo de reparto de costos es un marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes.

La proporción de beneficios esperados del acuerdo que recibe un participante corresponde a su participación en el total de las aportaciones del acuerdo. Cada participante tendrá derecho a explotar separadamente su participación en el ARC como propietario efectivo de esa parte y no como licenciataria, y por tanto estará exento de pagar a alguna de las partes canon o remuneración alguna. Es un acuerdo contractual más que una entidad jurídica distinta o un establecimiento permanente.

Los tipos de ARC más frecuentes se realizan para la investigación y desarrollo de activos intangibles. A cada participante se le conceden derechos específicos para la explotación del mismo y el uso que le da es particular y no en el marco de una actividad conjunta. Puede ocurrir que el activo sea propiedad legal de un solo participante pero que, económicamente, todos sean copropietarios.

Para que las condiciones previstas en un ARC se ajusten al principio de plena competencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que les cabe esperar razonablemente del acuerdo. La exigencia de un beneficio esperado no impone la condición de que la actividad tenga un resultado positivo. Si a lo largo del período durante el cual se debería obtener un beneficio, la actividad no lo produce, la Administración Tributaria puede plantearse si empresas independientes hubiesen continuado con su participación.

En virtud del principio de plena competencia, el valor de la aportación de cada participante debería ser compatible con el que habría sido fijado entre empresas independientes y con el valor de mercado de las mismas.

No hay una regla única para determinar si un criterio de reparto es apropiado o no, pero sí hay que justificar una relación directa entre las claves de reparto y los beneficios estimados. Esta estimación puede hacerse en función del incremento previsto de las ventas futuras de cada uno de los partícipes o del ahorro que cada uno espere obtener.



El pago compensatorio tiene por objeto ajustar a la baja la contribución excesiva de al menos uno de los partícipes y a la vez ajustar al alza la contribución de los partícipes que se haya probado inadecuadamente baja. Así por ejemplo, si un partícipe acaba soportando la mayor parte de los costos y riesgos y sólo espera beneficiarse de una parte de los resultados, lo lógico es que el resto de los partícipes le hagan pagos compensatorios para equilibrar la situación

Si una entidad se incorpora como partícipe a un ARC en un momento posterior a su inicio, los partícipes iniciales ceden parte de sus derechos en los resultados previos del ARC al nuevo partícipe y, en condiciones normales de mercado, se determina una compensación del nuevo partícipe al resto. Esta compensación se denomina pago de entrada y corresponde a la obtención de una parte de los derechos generados en la etapa anterior a su incorporación al ARC. Este pago será gasto deducible del impuesto sobre sociedades del pagador y en ningún caso tendrá la naturaleza de canon.

Algo similar sucede cuando un partícipe abandona un ARC antes de su finalización. En este caso, la participación económica relativa del resto de los partícipes puede verse incrementada y ello puede justificar un pago a favor de aquel que abandona el acuerdo por parte del resto. Este pago se denomina pago de salida y deberá responder a los mismos criterios que los expuestos en el párrafo anterior.

Las Directrices recomiendan que el acuerdo se pacte por escrito con un contenido que respete las siguientes condiciones:

- Los participantes deberían ser exclusivamente empresas que puedan obtener mutuos beneficios de la actividad del ARC, directa o indirectamente.
- El acuerdo debería especificar la naturaleza y la importancia del interés patrimonial de cada participante sobre los resultados de las actividades del ARC.
- No debería realizarse ningún pago distinto de las aportaciones al ARC y de los pagos compensatorios correspondientes.
- El reparto proporcional de las aportaciones debería determinarse de forma apropiada, utilizando un método de asignación que refleje el reparto de los beneficios esperados del acuerdo.
- Podrían efectuarse los ajustes necesarios (en particular, respecto de posibles pagos de entrada o de salida) con la adhesión o la retirada de un participante y con la rescisión del ARC.

El contrato debería incluir la siguiente información:

- una lista de participantes,

- una lista de las empresas asociadas que participarán en la actividad o que explotarán o usarán los resultados de esta actividad,
- el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por el ARC,
- la duración del acuerdo,
- los criterios para cuantificar las respectivas partes proporcionales en los beneficios esperados de cada participante y las previsiones utilizadas para determinar sus importes,
- la forma y el valor de las aportaciones iniciales de cada participante, así como una descripción detallada de la metodología utilizada para determinar el valor de las aportaciones iniciales especificando los principios contables aplicados,
- el reparto previsto de las responsabilidades y de las tareas asociadas y los procedimientos y consecuencias de una adhesión o de una rescisión.

#### **1.4.5 Capitalización exigua**

Se puede definir, primariamente, la capitalización exigua como aquellos aportes desde el exterior que se realizan a la sociedad constituida en una jurisdicción mediante préstamos y no con los suficientes aportes de capital, cuando prestamista y socio son la misma persona o (con vinculadas).

Sería el caso de una empresa que se financia con préstamos originados, directa o indirectamente, en otra empresa vinculada, cuando tales préstamos configuran en realidad aportes de capital. Nos encontramos con un sobre-endeudamiento ficticio, que sin dudas genera una erosión en la base imponible del impuesto a la renta. Por lo tanto, en principio estamos frente a una simulación, donde el accionista obtiene los pretendidos dividendos encubiertos en forma de intereses, al mismo tiempo que la sociedad local vinculada que desembolsa obtiene menores beneficios sujetos a renta.

A simple vista, la solución para el Estado de la fuente, no parecería difícil de enmendar. En algún punto habría que equilibrar tasas de retención con tasas de imposición corporativa. El problema es que los Estados no son territorios aislados y la casa matriz que recibe los intereses se encuentra en otra jurisdicción, donde también intentarán gravar los mismos rendimientos.

El informe de la OCDE sobre Thin capitalization señala que las legislaciones domésticas han adoptado dos sistemas para enfrentarse a los problemas que presenta la capitalización exigua:

1. Sistema subjetivo, que consiste en evaluar si la sociedad en el momento que se origina el préstamo, podría obtener de un tercero los recursos en las mismas condiciones. Cada caso es

analizado de manera particular para considerar si nos encontramos ante un préstamo de empresas vinculadas o ante un aporte de capital.

2. Sistema objetivo, en el cual existen normas que definen por anticipado si las relaciones deudas/capital propio exceden un margen determinado que se considera límite de una relación de mercado entre empresas independientes.

Si bien el sistema subjetivo desde el punto de vista teórico resulta más equitativo, los costos, las pruebas y el tiempo administrativo hacen que en la práctica resulte muy dificultoso de llevar a cabo.

## **2. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Argentina**

En el presente capítulo tratamos las disposiciones vigentes en Argentina, en la Ley de Impuesto a las Ganancias, su Decreto Reglamentario y la Resolución 1122/01, que básicamente reglamentan el actual régimen de precios de transferencia, sumado a algunos casos en la órbita judicial derivados de su aplicación y a las opiniones de especialistas en la materia recogidos en entrevistas realizadas.

El análisis comprenderá algunos antecedentes a la normativa actual, lo concerniente a la declaración del principio de plena competencia, aspectos referentes al concepto de vinculación, lo dispuesto en materia de métodos aplicables para la realización de ajustes, el tratamiento de algunas operaciones particulares, así como algunos aspectos contenidos dentro de los Convenios para evitar la Doble Imposición. En dicha sección, se analiza una serie de conceptos que no están contenidos en las disposiciones locales y que tienen su base legal solo a través de los Convenios.

Finalmente tratamos aspectos formales del régimen de precios de transferencia, tales como documentación y carga de la prueba, así como con un análisis del régimen sancionatorio argentino a tales efectos.

### **2.1 Antecedentes normativos en Argentina**

#### **2.1.1 Evolución normativa**

El concepto de precios de transferencia en Argentina fue tratado con anterioridad a la ley 25.063 del impuesto a las ganancias; ya existían disposiciones sobre operaciones entre empresas relacionadas o asociadas. Sin entrar en un análisis detallado de la normativa, mencionaremos la evolución en el tratamiento del concepto.

En primer lugar, en el art. 7º del Decreto 18.229 del año 1943 se establecía lo siguiente:

*“Los réditos provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina...”*

*Cuando no se fije precio o el declarado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador de Argentina y el importador del exterior, correspondiendo tomar dicho precio mayorista en el lugar de destino a efectos de determinar el valor de los productos exportados.*

*Los réditos que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la Argentina son de fuente extranjera. Sin embargo cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta la Argentina, se considerará salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador de Argentina y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia rédito de fuente argentina, de cuyo impuesto ambos son solidariamente responsables”.*

Dicho decreto aclaraba que, de no poder obtenerse el precio mayorista, o que el mismo no fuera de público conocimiento, se debían tomar como referencia los coeficientes de los resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a una actividad similar.

Luego, con la ley nº 20.628 se agregó al texto anterior otro supuesto por el cual no podían aplicarse los precios mayoristas. Es el caso en que los mismos no correspondan a igual o análoga mercadería, así como otras razones que dificulten su comparación con aquella sujeta a análisis.

Hasta ese entonces, el enunciado del principio de operador independiente era amplio, pues no hacía referencia a un determinado tipo de operación, es decir que toda clase de acto jurídico realizado entre empresas locales de capital extranjero, y las empresas del exterior que la controlaran, debían ajustarse a las prácticas normales entre entes independientes.

Por otro lado, en lo que refiere a los supuestos de vinculación, solo alcanzaban a las sociedades o sujetos residentes que calificaran como empresas locales de capital extranjero de acuerdo a lo expuesto en el art. 2º inciso 3 de la ley nº 21.382 (Ley de Inversiones Extranjeras).

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

En este caso no se tomaban en cuenta las operaciones con empresas del mismo grupo económico que no tuvieran una posición dominante con la empresa local. Así podría darse el caso de que dos empresas controladas por una tercera efectuasen operaciones entre ellas sin ser alcanzadas por este régimen.

Para el caso de transferencias de tecnología y préstamos, la aplicación del principio de libre competencia dependía de controles que llevaban a cabo entidades diferentes a la AFIP. Tales son los casos del Instituto Nacional de Tecnología Industrial para la transferencia de tecnología y del Banco Central de la República Argentina para los préstamos. El primero debía aprobar los contratos celebrados entre partes vinculadas, siempre que del análisis de los mismos resultara que la prestación se ajustaba a prácticas normales de mercado. El segundo registraba los préstamos de acuerdo a lo dispuesto en el art. 20º de la ley 21.382, y podía modificar la tasa de interés de no considerarla como razonable a efectos fiscales.

En este caso, el excedente pagado por estos dos conceptos se consideraba ganancia gravada de fuente argentina para la empresa local de capital extranjero y se creaba otra obligación para la misma, diferente de la materia imponible para el gravamen. En cambio, las disposiciones actuales operan en forma diferente, tomando ese excedente pagado como no deducible a efectos del impuesto a las ganancias.

En cuanto a las medidas para el pago de remuneraciones al exterior, la ley 20.628 fijó independientemente del supuesto de vinculación, restricciones para su deducción así como para otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero.

En setiembre de 1993 entró en vigencia la ley 23.697, que desreguló los controles que establecía el antiguo art. 14º de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) con relación a la transferencia de tecnología y la concesión de préstamos de empresas extranjeras. A partir de ese momento, tanto las transferencias de tecnología como los préstamos, solo debían registrarse ante la autoridad competente y sería en este caso la AFIP quien debía controlar los precios pagados por estos conceptos.

Por último cabe destacar la reforma impulsada a través de la ley 25.063 (1998) que incorporó, entre otros conceptos, la metodología de precios de transferencia tomando como referencia las guías de la OCDE. Hubo leyes posteriores que modificaron esta última, como la 25.239 y la 25.784, que junto a la reglamentación nos permiten arribar al régimen actual de precios de transferencia en Argentina.

### **2.1.2 El caso “Bagó”**

La casa matriz de laboratorios Bagó, firma multinacional, se encuentra en Argentina. La misma había realizado exportaciones de medicamentos a Bagó Panamá en los años 1997 y 1998. La administración tributaria inició de oficio un procedimiento de determinación, en el cual se establecía que los precios de transferencia a esa filial durante los ejercicios económicos mencionados anteriormente, habían sido manipulados, fundamentando que el precio de mercado en Argentina era más alto que el precio acordado.

Como los períodos a evaluar eran anteriores a la entrada en vigencia de la ley 25.063, se debía considerar la redacción anterior del art. 8º de la LIG, o sea que no se debían tener en cuenta los métodos de ajuste de precios de transferencia. El mismo establecía, salvo prueba en contrario, la existencia de vinculación económica cuando no se fijara precio o el declarado fuera inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino; correspondiendo tomar dicho precio a efectos de determinar el valor de los productos exportados. Agregaba que, en caso de que fuese necesario aplicar el precio de venta mayorista y éste no fuese de público conocimiento, se tomarían como base para el cálculo de utilidades de fuente argentina, los resultados obtenidos por empresas independientes que se dedicasen

a idéntica o similar actividad y que, a falta de éstos, se facultaba a la Dirección a aplicar ratios en base a ramos que presentaran cierta analogía con el que estaba en consideración.

El laboratorio Bagó jamás pudo suministrar a la administración los precios mayoristas en el país de destino, argumentando que las normas legales, que regulaban la comercialización de productos medicinales, hacían que pudieran vender a una sola empresa y que por lo tanto no podía obtener precios de operaciones con no vinculadas.

La AFIP empleó comparables de la industria farmacéutica para sostener que el precio de transferencia era inconsistente con la aplicación de la norma. El laboratorio objetó las conclusiones alcanzadas por la Administración alegando que había utilizado comparables erróneos, y que no podía usar información de terceros ya que el secreto tributario impide el uso de esa información. Con relación a los comparables, el laboratorio estableció que el producto tenía marca y fórmula de Bagó y que no debían tomarse como referencia productos de otros laboratorios. Referente al secreto tributario, la justicia desestimó los argumentos sosteniendo que la empresa carecía de legitimación para hacer ese planteo, pero se pronunció sobre el fondo del asunto a favor del contribuyente. Primero identificó las razones que justificaban la existencia de normas que regularan los precios de transferencia y admitió las dificultades de encontrar comparables. Otra cuestión a resaltar fue la exigencia de una carga de la prueba rigurosa a la autoridad fiscal, de modo tal que si la misma no había sido cumplida, la posición del contribuyente debía prevalecer.

Este fallo se podría considerar un punto de inflexión en la jurisprudencia argentina. En décadas anteriores prevalecía el principio de la realidad económica de las transacciones sobre el estándar *arm's length*. Por primera vez un tribunal era consciente del fundamento teórico que avala la necesidad de la existencia de precios de transferencia y sus dificultades prácticas.

## **2.2 Principio de plena competencia**

### **2.2.1 Definición del principio de plena competencia**

El principio de plena competencia, también conocido como el principio de operador independiente, se encuentra reglamentado en el tercer párrafo del art. 14º de la LIG, que se transcribe a continuación:

*“Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado*

*entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 88. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.”*

Los sujetos comprendidos en este régimen son prácticamente todos los contribuyentes del impuesto a las ganancias pertenecientes a la tercera categoría (beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio). Quedan excluidos algunos, como comisionistas y rematadores entre otros.

Tal cual se puede observar y conforme a lo dispuesto en el art. 9º del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, no existen mayores diferencias en lo que respecta a la sustancia de las definiciones. Ambas remiten a las condiciones que hubieran pactado entidades independientes y plantean qué reparos o ajustes deben hacerse, en caso de no cumplirse las mismas.

En cuanto a los sujetos incorporados en el artículo citado, el mismo incorpora a la aplicación del principio de plena competencia tanto a las empresas subsidiarias como a los establecimientos permanentes de empresas domiciliadas en el exterior. Según la legislación argentina, las empresas subsidiarias son consideradas como entidades independientes de su casa matriz. Es decir, que las mismas poseen activos y soportan riesgos según los contratos vinculantes celebrados entre ambas partes. Por otro lado, el establecimiento permanente no es un sujeto que legalmente sea titular de activos, ni asuma riesgos, ni posea capital o realice actos jurídicos con empresas separadas. En este caso, tanto los activos como los riesgos son propiedad de la casa matriz, a pesar de la calidad de persona jurídica que la ley le confiere, al considerarlo como contribuyente a efectos tributarios. Es por ello que se pueden visualizar problemas en la determinación tanto de la ganancia como de la pérdida del establecimiento permanente. Cabe recordar que a estos efectos la OCDE contempla para la aplicación del principio en cuestión, empresas vinculadas que son jurídicamente separadas. De todas formas entendemos apropiada la medida, ya que de no incluir los establecimientos permanentes, gran parte de las operaciones internacionales estarían fuera del control de precios.

A su vez, en el art. 130º de la LIG se establece el mismo principio para determinar la ganancia de fuente extranjera alcanzada con el impuesto:

*“Los actos jurídicos celebrados por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con una sociedad constituida en el extranjero a la que los primeros controlen directa o indirectamente, se considerarán a todos los efectos como celebrados entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes...”*



## **2.2.2 Vinculación económica**

### **2.2.2.1 Definición**

Otro concepto que reviste suma importancia a la hora del análisis, es el de vinculación económica. No solo porque es una condición necesaria para la aplicación de las reglas de precios de transferencia (art. 14 de la LIG), sino también porque dicho concepto ha variado con el correr de los años. Actualmente su definición se encuentra en el art. 15.1 de la LIG, redactado por ley 25.239:

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

A pesar de que la ley no confiere potestad a la reglamentación, la Resolución 1122/01 de la AFIP en su Anexo III enlista una serie de supuestos de vinculación económica entre los cuales destacamos:

- Cuando un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.
- Cuando un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.
- Cuando un sujeto desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente, entre otras.

Por otro lado el mismo artículo en el segundo párrafo menciona:

*“Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo art. 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes”*

En este caso, observamos que también existe una presunción de vinculación económica sin mencionarlo en forma expresa, es decir que las entidades residentes que realicen operaciones con las personas mencionadas tendrán que ajustar los precios de sus operaciones como también cumplir con todas las obligaciones referentes a la reglamentación de precios de transferencia. En el art. 21.7 del Decreto Reglamentario (Decreto 1037/00 modificado posteriormente) se listan 88 jurisdicciones a tales efectos. En dicho artículo también se menciona la posibilidad de excluir a alguna de estas jurisdicciones: una sería la probanza, por parte de la jurisdicción, de un convenio vigente con Argentina en lo referente a intercambio de información; otra, que alguna reformara su legislación de impuesto a la renta, de manera de adecuarse a los parámetros internacionales, lo que haría que perdiese su categoría de jurisdicción de baja tributación.

### **2.2.2.2 El caso “Loussinian”**

A manera de ejemplo citaremos un caso de una sociedad argentina, que si bien no es actual (la sentencia data del año 1983), sirve como ejemplo para analizar aspectos de vinculación, así sea con una legislación anterior.

Con anterioridad a la ley 25.063, la LIG no contenía una definición de vinculación económica, sino una presunción juris tantum cuando los precios, tanto de importaciones como de exportaciones, fueran diferentes a los precios mayoristas a aplicar, tal cual se aclaró en la revisión de la normativa argentina. A tal respecto se podría citar el caso de Eduardo Loussinian en el cual la Corte Suprema de Justicia Nacional falló a favor del contribuyente, según consta en su sentencia del 20/9/1983. En este caso había una empresa local argentina Eduardo Loussinian S.A. y otra no residente Israel Rubber Co., subsidiaria de la casa matriz ACLI International Co. Durante el año 1974 Eduardo Loussinian S.A. e Israel Rubber Co. firmaron dos contratos por los cuales la primera se comprometió a comprar caucho natural por un monto de USD 7.272.000 y látex por USD 5.272.000 a un precio fijo por un período de dos años. Con el paso del tiempo, el precio internacional de dichos productos descendió casi a la mitad de lo que se había previsto en aquel entonces, lo que provocó que la sociedad local viera incrementadas sus pérdidas.

La DGI (hoy AFIP) sostuvo que Israel Rubber Co. debió pedir, en el momento de realizar la operación, un aval de que Loussinian iba a poder cumplir con lo pactado. A eso agregó que el contribuyente tenía un escaso capital de \$ 500.000 y que era un cliente nuevo para Israel Rubber Co. Estas condiciones, según sostenía, no podían conformar a ninguna empresa proveedora independiente. Por estas razones la DGI determinó que existía vinculación económica y que sus precios debían ser ajustados a la baja.

En cambio, la Corte Suprema de Justicia Nacional en el fallo citado entendió que no existía vinculación económica fundándose en tres razones:

- no había comunidad de intereses entre las partes, es decir que ambas empresas tenían intereses diferentes;

- la empresa internacional no era tenedora de acciones del capital de Eduardo Loussinian S.A. ;
- no existían instrucciones emitidas desde la empresa internacional a Eduardo Loussinian S.A. sobre la realización de operaciones comerciales en la Argentina.

## **2.2.3 Criterios para aplicar el principio de plena competencia**

### **Análisis de comparabilidad**

El art. 21º del Decreto Reglamentario define las transacciones comparables como aquellas entre las que no existen diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación, a que se refieren los métodos aceptados y cuando, en caso de existir diferencias, éstas se eliminen aplicando ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad. Hasta este punto no hay diferencias con lo establecido en las directrices de la OCDE, ya que la normativa argentina solo reproduce lo expuesto en el párrafo 1.15.

El artículo continúa:

*”A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso”*

Este párrafo incorpora la regla del mejor método, que luego la Resolución 1122 caracterizará como aquel que:

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

En este punto, la normativa coincide con las disposiciones norteamericanas. Ésta agrega también que si la regla del mejor método no indica claramente cuál es el método preferido, un factor a considerar para la aceptación de los resultados sea que alguno de los métodos produzca resultados similares a los

obtenidos por otro método también considerado apropiado. La experiencia argentina incorpora esta práctica y en ciertas ocasiones corrobora el resultado obtenido.

Luego de establecer el principio del mejor método, el artículo continúa detallando qué factores o criterios, deben ser considerados a la hora de realizar los ajustes, aclarando que no es taxativa la lista, sino que busca orientar a los usuarios. La normativa reitera lo expuesto en las directrices de la OCDE con algunas variantes; por ejemplo, en el caso de las características de las transacciones, ejemplifica con una mayor extensión:

*“ a) Las características de las transacciones, incluyendo:*

*1. En el caso de transacciones financieras, elementos tales como el monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de las mismas.*

*2. En prestaciones de servicios, elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.*

*3. En transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles, se deberá atender a las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente o locatario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.*

*4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como la forma asignada a la transacción (venta, cesión del uso o derecho a uso) su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).*

*b) Las funciones o actividades, tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial y servicios de posventa, incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las transacciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.*

*c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los*

*volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.*

*d) Las circunstancias económicas (entre otras, ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia)."*

Aunque no enuncia el quinto factor mencionado por la OCDE referido a las estrategias comerciales, éste puede ejercer influencia en la política de precios de una empresa, la que puede utilizar esta variable para penetrar en un mercado competitivo. Si se puede probar esto, la AFIP deberá aceptarla en razón de la necesidad de considerar la realidad económica a la hora de hacer las comparaciones y constatar cómo hubiese operado un tercero independiente en idénticas circunstancias. A tal propósito, la Administración Tributaria menciona las estrategias comerciales en el anexo IV de la Resolución 1122, cuando detalla la información a conservar por el contribuyente para justificar la correcta determinación de sus precios de transferencia.

A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, el Decreto en su art. 21.3 especifica cuál debe ser el tratamiento dado a alguno de los elementos mencionados en el inciso anterior:

*"a) Plazo de pago: en este caso, la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.*

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

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

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

*1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la Nación, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.*

*2. Si lo es de un producto: el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste.*

*d) Costo de intermediación: cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos y cuyo precio fuera parámetro de*

*comparación con una empresa vinculada no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.*

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

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

*g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.”*

La doctrina interpreta que lo descrito por el art. 21.3 es una guía acerca del modo de cuantificar los ajustes, y que no es de aplicación automática, sino que es condición necesaria que las mismas tengan impacto real en los precios de las transacciones o los márgenes de ganancia. Si existiesen diferencias, pero su impacto en el margen o el precio fuese nulo, no procedería efectuar ajuste alguno. Esta conclusión es avalada por los resultados obtenidos por el grupo de trabajo N° 6 de la OCDE.

El artículo continúa indicando cómo proceder en el caso de practicarse los ajustes, lo que facilita y brinda seguridad al análisis:

*“En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.*

*Asimismo, cuando no resulte de aplicación el método establecido en el sexto párrafo del artículo 15, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los ‘commodities’, comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis.”.*

Los profesionales en la materia critican la reglamentación alegando que no se hace mención a los ajustes al capital de trabajo, a través de los cuales se nivelan los inventarios o las cuentas a pagar y a cobrar. Para la realización de los mismos, es necesario aplicar una tasa de interés cuya determinación puede generar controversias.

La capacidad ociosa no es contemplada por la reglamentación, así como tampoco las pérdidas por inicio de operaciones ni como ya dijimos anteriormente, las estrategias comerciales. De todos modos, la

Administración debe considerarlas a la hora del establecimiento de comparables, para poder reproducir las circunstancias en que se hubiesen dado las operaciones entre empresas no vinculadas.

A su vez, la normativa tampoco especifica el momento al que deben referirse las operaciones comparables cuyos resultados integrarán el rango arm's length. Las posibilidades son dos: documentarlos en el momento en que se fijan o considerar su comportamiento a lo largo del ejercicio económico del contribuyente en cuestión. La única referencia que se hace en la normativa es en la Resolución 1122 de la AFIP. La misma dice que la verificación de operador independiente debe hacerse con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio económico anual presentando la declaración jurada complementaria y el informe de precios de transferencia. De la misma se deduciría que no es necesario que el contribuyente efectúe cálculos al momento en que se hacen las operaciones, solo debe hacerlos a la hora de la presentación de la documentación antes referida. De la normativa vigente no es posible extraer una conclusión clara. De todas formas entendemos que en la práctica resulta beneficioso para el contribuyente realizar el análisis de precios de transferencia durante el ejercicio económico, evitando de esa forma realizar ajustes posteriores en la declaración jurada.

Cuando se trata de definir márgenes de rentabilidad comparables obtenidos por empresas independientes, es razonable considerar para la condición arm's length, los ejercicios cerrados más próximos y disponibles a la hora de efectuar la comparación con el período económico del contribuyente cuyos precios estamos analizando. Una de las dificultades asociadas a este tema es que no existe uniformidad en las fechas de cierre de ejercicio y que las mismas no están disponibles hasta varios meses después.

Un punto que consideramos de relevancia, y que no concuerda con lo impartido por la OCDE, es que la justificación de los precios de transferencia debe hacerse siempre sobre la situación del sujeto local. El art. 9º de la Resolución 1122 establece claramente la obligación de descartar el análisis sobre la contraparte en el exterior, aún en el caso de existir comparables que permitan arribar a un resultado más rápido y confiable. A tal respecto, en la entrevista realizada al Cr. José María Segura, nos manifestó que el fundamento de dicha disposición radica en el hecho de que la AFIP no confía en la documentación y en la evidencia cuando la parte testada es el sujeto del exterior, lo cual a su juicio genera dificultades en la práctica, ya que no siempre el mejor método es aplicable al sujeto local.

Esta perspectiva de análisis entra en conflicto con la regla del método más apropiado ya que la misma, al exigir que la situación sea evaluada desde la perspectiva del sujeto local, puede generar el descarte de determinado método, el cuál podría ser el que más compatibilizara con la situación, el que de más información dispusiera o el que requiriera un menor nivel de ajustes a efectos de eliminar las diferencias. Tal cual se expresó anteriormente, la disposición es contraria a lo dispuesto en las directrices de la OCDE, que sugiere que el análisis debe efectuarse desde el punto de vista más simple o en aquel sujeto del que resulten una menor cantidad de ajustes.

Otro aspecto resaltado en la entrevista, es el referente a cuáles son las fuentes utilizadas por los contribuyentes a la hora de obtener comparables. A tal respecto, se indicó que por lo general los contribuyentes recopilan información proveniente de empresas privadas que se dedican a recopilar información comercial de las empresas que cotizan sus acciones en la bolsa, del Banco Central de la República Argentina, como también de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca.

## **2.3 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia**

Los métodos incorporados por la legislación argentina para la constatación de los precios de transferencia entre partes vinculadas son, básicamente, los mismos contenidos en las directrices de la OCDE, no obstante lo cual existen algunas diferencias y particularidades en su aplicación. Se detallan en el 5º párrafo del art. 15º de la LIG:

*“serán de aplicación los métodos 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, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación”*

Los métodos mencionados son los mismos sugeridos por la OCDE aunque no se plantea la división que realiza ésta en métodos tradicionales y no tradicionales y, por lo tanto, tampoco la preferencia de una categoría sobre la otra. Esta disposición está en conformidad con el nuevo borrador de directrices que se encuentra en proceso de análisis por parte de la OCDE. Como ya se mencionó anteriormente, la elección del método se hará en función del sujeto local, prevaleciendo el método que mejor se adapte, planteándose una excepción que se desarrollará más adelante.

Además, la norma argentina agrega un “sexto método” -así es llamado por la doctrina- que es de aplicación obligatoria para algunas transacciones específicas, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones.

Cabe destacar que la LIG delega en el Decreto Reglamentario la forma de aplicación y reglamentación de los mismos.

La reglamentación argentina no brinda ninguna orientación en cuanto a cuáles son los factores más significativos para la comparabilidad en cada uno de los métodos, así como tampoco existen disposiciones que clarifiquen aspectos relativos a la aplicación de los mismos. La única pauta que da es



en el art. 21 incisos 2 y 3 del Decreto Reglamentario que enuncia los cuatro factores de comparabilidad comunes para todos y establece guías para la realización.

Si bien la mayoría de los métodos ya fueron desarrollados en el capítulo de la OCDE a continuación se expondrán las definiciones, los nuevos aportes y las diferencias que contiene la reglamentación argentina y se registraran datos sobre la experiencia.

### **2.3.1 Método del precio comparable**

En el art. 21.1 del Decreto Reglamentario se define el precio comparable entre partes independientes como: *“el precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables”*.

De la definición enunciada surge que, para la aplicación del método, el precio de la entidad testada debe compararse con el precio que la misma entidad ha acordado con terceros independientes - comparable interno- o en su defecto, se deben comparar transacciones llevadas a cabo por terceros independientes –comparable externo-.

Según la OCDE, este método - en caso de poder obtenerse transacciones comparables - es el más directo y confiable para la aplicación del principio de plena competencia y por lo tanto preferible sobre los demás. Esta preferencia no está contemplada en la reglamentación argentina.

La comparación del producto es absolutamente esencial para la aplicación del método. Esto se consagra en el art. 21.6 del Decreto Reglamentario de la LIG que dispone:

*“ El método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares”*

Tanto la metodología del precio como la limitación citada precedentemente dificultan su utilización: en muchos casos es imposible identificar información de mercado con la profundidad suficiente como para que permita la realización de los ajustes de comparabilidad y la utilización del método.

La experiencia marca que este método por lo general es utilizado para probar las siguientes transacciones:

1. Tasa de interés que una compañía paga y/o cobra cuando recibe y/u otorga financiación de/a compañías relacionadas. En estos casos habitualmente se compara la tasa a la cual el deudor podría financiarse de una fuente independiente o en otras circunstancias, y las colocaciones alternativas que pudiera tener el acreedor en el mismo momento de la transacción para el mismo nivel de riesgo.
2. Productos denominados commodities que son, por su naturaleza homogéneos, toda vez que se cotizan en bolsas y/o mercados transparentes.

### **2.3.2 Método del precio de reventa**

El Decreto Reglamentario de la LIG en su art. 21.1 literal b, describe el método del precio de reventa:

*“al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas”...*

La fórmula que responde a tal definición es:

Precio de adquisición = Precio de reventa \* (1 – Porcentaje de utilidad bruta).  
Porcentaje de utilidad bruta = Utilidad bruta / Ventas netas.

Esta disposición del Decreto Reglamentario tiene como objeto cualquier tipo de operación; no existen restricciones ni tampoco orientaciones acerca de los supuestos para los cuales la utilización de este método sería apropiado. No obstante, la ecuación pone de manifiesto que el método es especialmente adecuado para operaciones de distribución o reventa de bienes. La legislación de EEUU – si se recurre al derecho comparado - concibe directamente la aplicación del método de precio de reventa entre partes independientes exclusivamente para estas actividades.

A diferencia de la OCDE, la reglamentación argentina define la forma de cálculo del margen de reventa o el porcentaje de utilidad bruta a deducir. Es la única aclaración que hace sobre el tema: no brinda una definición de ventas netas y tampoco de margen bruto. La experiencia marca que los conceptos que se

utilizan son los contables y, por lo tanto, se deberá lograr uniformidad en los criterios para que pueda realizarse un análisis de comparabilidad.

Para la OCDE en este método, es de vital importancia el análisis funcional, así como el análisis de riesgo y los términos contractuales. Como ya mencionamos, la reglamentación argentina no brinda ninguna orientación al respecto; de todos modos, es importante señalar que todos estos elementos son considerados por el Decreto Reglamentario en el art. 21.2, cuando hace referencia al análisis de comparabilidad de las operaciones y sus posibles ajustes.

### **2.3.3 Método del costo incrementado**

El Decreto Reglamentario de la LIG en su art. 21.1 literal c, describe el método del costo más beneficios como:

*“al que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas”*

La fórmula que responde a tal definición es la siguiente:

Costo más beneficios = Costo del bien \* (1 + porcentaje de utilidad bruta)

Porcentaje de utilidad bruta = utilidad Bruta /costo de ventas.

Aquí también la descripción que brinda el Decreto Reglamentario, tiene como objeto cualquier tipo de operación, ya que se refiere a bienes, servicios u otras operaciones, sin brindar ninguna orientación acerca de la adecuación del método a determinadas operaciones. De todos modos, este método se considera ideal para operaciones de venta de bienes de propia producción cuando el destinatario es una empresa vinculada.

En este caso el porcentaje de utilidad bruta es un indicador de costos, a diferencia del margen de utilidad bruta definido en el método de precio de reventa.

Del decreto se desprende, que los dos datos esenciales para la aplicación del método son el costo y el margen. Con respecto a estos, una vez más nos encontramos con un vacío en la reglamentación, ya que no existe ninguna precisión que determine cuáles son los elementos que configuran el costo computable a los fines de la comparabilidad. De todos modos, la experiencia ha demostrado que lo mencionado no es un obstáculo para la correcta aplicación del método, que no importa el detalle de los elementos considerados como costos directos e indirectos sino el que éstos se computen de manera uniforme.

Por último, es importante mencionar que los comentarios realizados para el análisis de comparabilidad en el anterior método también aplican para este.

### **2.3.4 Métodos del precio de reventa Vs. costo incrementado y la reglamentación actual**

Hay una relación paralela entre los dos métodos. Ambos buscan determinar el margen de utilidad bruta que hubieran obtenido dos partes independientes en una operación similar y pretenden llegar de forma indirecta al precio de la misma operación. La diferencia se da en que uno lo hace desde la perspectiva del proveedor –método del costo más beneficios- y el otro de la perspectiva del adquirente -método de precio de reventa-.

La decisión de utilizar uno u otro, por lo general surge de la complejidad de las funciones desarrolladas, de los riesgos asumidos y del valor que agregan cada una de las partes. Es por ello que podríamos decir que, cuando las funciones cumplidas por el vendedor, son más simples que las del adquirente, el método del costo más beneficios sería el adecuado y, viceversa, cuando fueran las del adquirente el método sería el del precio de reventa.

La elección en función de la complejidad mencionada anteriormente, no puede darse en Argentina, ya que como hemos mencionado en reiteradas oportunidades, la aplicación de los métodos, los análisis de comparabilidad y justificación de precios deben realizarse sobre el sujeto local. Sin lugar a dudas, la elección del método pierde precisión en virtud de esta restricción.

Supongamos que existe una empresa A situada en el exterior que desarrolló una importante patente referida al producto B, que es fabricado por ella misma y vendido a una empresa subsidiaria J situada en la República Argentina. Esta última le agrega un componente al producto y lo vende a una empresa independiente. Dicho componente le agrega un importe sustancial al valor del producto; por ello, no es posible obtener información acerca de una aplicación comparable efectuada entre terceros que permita aplicar el precio de reventa entre partes independientes. En este caso tampoco estaríamos en condiciones de aplicar el método de costo más beneficios, ya que debería aplicarse al sujeto del exterior. Probablemente el método utilizado en una situación así sería el de margen neto de la transacción; de esta forma estaríamos perdiendo precisión.

### **2.3.5 Método del margen neto**

Dicho método está contenido en el art. 21º literal e) del Decreto Reglamentario:

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

Tanto la OCDE como la Argentina coinciden en que el valor que hay que tomar en el denominador de la razón, debe contemplar factores de rentabilidad, tales como activos operativos, costos, ventas, entre otros. De acuerdo con esto, se podría tomar en cuenta, el margen neto sobre ventas para probar un costo de la empresa sometida a análisis, ya que las ventas en este caso no estarían afectadas por la vinculación. En sentido contrario, utilizar un margen neto sobre costos, sería de utilidad, cuando la transacción a probar, fuera un ingreso para la empresa en cuestión, ya que en este caso son sus ingresos los que pueden verse afectados por la vinculación entre empresas.

Como se podrá constatar, en el artículo no se establecen preferencias, en lo que a búsqueda de comparables se refiere, tal cual lo hace la OCDE. La misma privilegia la búsqueda de comparables internos por sobre los externos. Aún así, de encontrarse comparables internos a la empresa, la experiencia indica que se deberían poder utilizar tanto el método del precio de reventa entre partes independientes como de costo más margen bruto.

Este método parecería ventajoso, en la medida de que el contribuyente no encuentre comparables internos, es decir, que sus operaciones, sean exclusivamente con vinculadas; pero cabe consignar que Argentina no posee una base de datos lo suficientemente grande en volumen y en detalle de información contable de las diferentes empresas que operan en el país. Es por ello que muchas veces se recurre a bases de datos internacionales, como la elaborada por la SEC (Securities Exchange Commission), donde se publica en forma on line información de empresas que cotizan sus acciones en la Bolsa de Nueva York o que tienen títulos de deuda pública, como también datos proporcionados por calificadoras de riesgo internacionales.

Dadas las dificultades para el acceso de la información y las limitaciones que brinda la reglamentación, este método es de los más utilizados en Argentina.

### **2.3.6 Método de división de ganancias**

Este método se centra en asignar las ganancias de un conjunto de empresas a partir del uso de información interna de éstas y no de fórmulas preestablecidas. Se encuentra descrito en el literal d del art. 21º del Decreto Reglamentario:

*“a la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:*

*Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.*

*Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.”*

Aquí se deja afuera a la utilización del método residual de partición de utilidades. Anteriormente la ley 25.063 contemplaba en su art. 15º la utilización de dicho método. Pero con la sanción de la ley 25.239 se cambió el quinto párrafo de ese artículo por el actual.

La doctrina entiende que la reglamentación no debería acotar o restringir lo que indica la ley, en función de poder alcanzar el principio de plena competencia a través del método más apropiado.

Como vimos anteriormente el método es útil cuando las transacciones entre las empresas asociadas se encuentran tan relacionadas entre sí, que hace difícil el poder examinarlas de manera independiente. Dicho fundamento hace que sea imposible encontrar comparables externos de este tipo de operaciones. Por otro lado la aplicación de este método queda en evidente contradicción con lo que establece el art. 9º de la Resolución 1122/01 de la AFIP, ya que la aplicación del método, establecido por normas superiores en jerarquía a la Resolución, supone aplicar el estudio a las dos o más empresas vinculadas en la operación.

A su vez la normativa solo se refiere a la distribución de ganancias sin contemplar qué ocurre si la operación da un resultado negativo o cuando solo a una de las partes le corresponde una ganancia. A este respecto, la OCDE contempla, dentro de sus lineamientos la posibilidad de tener que distribuir pérdidas (en el párrafo 3.19 de las Directrices en su análisis de distribución residual de las ganancias).

La normativa argentina no efectúa ninguna precisión aparte de la definición del método y las variantes que del mismo se pueden aplicar. Aún así vale hacer puntualizaciones en lo que refiere a algunos aspectos de su aplicación.

Con referencia a cómo asignar la ganancia de cada parte de la operación, la doctrina entiende que existen factores claves tales como la contribución de cada empresa, que - por ejemplo - puede ser medida como un valor presente neto de flujo esperado de regalías.

En cuanto al riesgo, se entiende a nivel doctrinario que el mismo debe calcularse tomando en cuenta la documentación existente entre las empresas. Entiéndase que éstas deberían convenir contratos estableciendo los riesgos asumidos y los activos de cada parte aplicados a la transacción.

### **2.3.7 Rango intercuartil**

La aplicación del rango fue incorporada en el Decreto 916 del año 2004. Anteriormente la Resolución 1122 había dispuesto su aplicación para todos los métodos (excepto el llamado precio de cotización a fecha de embarque) y para ejercicios iniciados a partir del año 1999. El art. 21.5 del Decreto Reglamentario dice en su texto:

*“Cuando por aplicación de alguno de los métodos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y su reglamentación, se determinen DOS (2) o más transacciones comparables, se deberán determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.*

*Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.*

*En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil-, o la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil.”*

El artículo establece que, cuando por aplicación de alguno de los métodos se obtengan dos o más precios de transacciones comparables, se deben determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios. De este modo se adopta el concepto de rango de precios de plena competencia establecido por la OCDE, pero se le aplica un ajuste estadístico similar al utilizado en EEUU y México mediante el método intercuartil. El objetivo de dicho ajuste al rango es eliminar las distorsiones generadas por las observaciones exageradamente atípicas, descartando el 25% de éstas de cada extremo de la muestra. De esta manera el rango queda definido como aquel que contiene la mitad central de las observaciones. Esto es contrario a lo que establece la OCDE en sus directrices, la que entiende que en caso de obtener

un rango de datos mediante la aplicación de los métodos apropiados, todos sus valores serán igualmente confiables.

La Resolución 1122 establece la metodología a seguir para la consecución de los valores necesarios para establecer el rango intercuartil. El modelo utilizado es el de la función continua y el resultado que se obtiene por este camino determina el rango más estrecho entre las posibilidades disponibles. Esto beneficia a la Administración, dado que es mayor la probabilidad de que los resultados a comparar caigan fuera del rango y tengan que ser ajustados. Según lo establece el mismo artículo, el ajuste se realizará sumando o restando -según el caso- un 5% al valor de la media. La justificación dada por la entidad recaudadora es que el objetivo del procedimiento es demostrar que las compañías comparables son funcionalmente semejantes por poseer resultados similares.

Si bien el recorrido intercuartil es el más estrecho, éste como mínimo será de un 10% ya que el artículo continúa de la siguiente manera,

*“Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%), este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.”*

El anexo V de la Resolución establece instrucciones más precisas aún para la obtención de los valores necesarios para la construcción del rango y en caso necesario la realización de los ajustes.

Por último, otro tema a considerar es la utilización de datos de varios años. Muchas veces es necesaria la consideración de más de un ejercicio económico para obtener una comprensión completa de las circunstancias que influyen en las transacciones entre las empresas vinculadas. Esto depende del ciclo de vida de los productos, de las estrategias comerciales utilizadas o de las circunstancias económicas propias del mercado en un período determinado.

Existen dos formas básicas de determinar los rangos, considerando información de varios años. La primera es obtener el rango a partir de cada una de las observaciones realizadas, y la segunda es establecer, primero los promedios por entidad para luego con ellos desarrollar el rango intercuartil. Con la segunda se obtiene un rango con menor coeficiente de desviación cuartil, es decir más angosto.

Ni la OCDE ni la normativa argentina se pronuncian sobre este tema. De todos modos, los analistas se inclinan por la segunda ante la necesidad de utilizar datos plurianuales, es de suponer que lo hacen por prudencia y buscando la mayor confiabilidad para evitar posibles sanciones.

En base a lo expuesto se desprende que, entre todas las metodologías existentes para la determinación del rango intercuartil, la utilizada en Argentina es la más exigente, ya sea por disposición de la normativa (la hace obligatoria a todos los métodos) o por la propia práctica profesional.



### **2.3.8 Método de precio de cotización a la fecha de embarque**

Por último, veremos el método de precio de cotización a la fecha de embarque que fue establecido por la ley 25.784 del 22/10/2003 y por el Decreto 916/04. Con referencia a la ley, agregó al art. 15º de la LIG, lo siguiente:

*“Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional*

*No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación.”*

El fundamento de la incorporación de este método es que la AFIP, a través de fiscalizaciones, se percató de que existían triangulaciones con intermediarios llamados empresas “fantasmas”, a los que empresas argentinas vendían a bajo precio de manera de localizar la renta en el exterior. Esa mercadería jamás ingresaba al país donde residía el intermediario, sino que ingresaba directamente en el del importador.

Para entender dicho método, cabe resaltar tres aspectos, que son condición necesaria para su aplicación:

- Debe tratarse de exportaciones a sujetos vinculados.
- Solo se aplica en la medida que se exporte los productos mencionados.
- En la transacción debe intervenir un intermediario que no sea el destinatario final de la mercadería.

En cuanto a la aplicación del método: en el caso de que el precio pactado fuera mayor que el de la fecha de embarque, se tomará el primero. También la reglamentación toma en consideración el caso de que la mercadería demore más de un día en ser cargada; al respecto, el art. 1º en su literal h (incorporado al Decreto 1037/00 en el art. 21.7.3) explicita que deberá tomarse el valor vigente a la fecha de finalización de la carga.

Por otro lado, en el octavo párrafo del art. 15º de la LIG, se establecen determinados parámetros por los cuales dicho método no sería de aplicación:

*“El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:*

*a) tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;*

*b) su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y*

*c) sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.”*

El literal a) solo supone que el intermediario debe ser una sociedad que cumpla con todos los requisitos legales, sea desde el punto de vista societario, como desde el punto de vista de su información contable presentada en su país de residencia. Por otro lado, exige cierta concordancia entre las operaciones realizadas y los activos que la entidad posee y los riesgos asumidos. El literal b) exige que su actividad principal no sea la intermediación con Argentina y su grupo, como tampoco la obtención de rentas pasivas, entiendo por estas, los ingresos provenientes de alquileres, préstamos, venta de acciones o cuotas sociales, intereses de depósitos, de títulos públicos, resultados provenientes de contratos derivados o utilidades. A este respecto, el art. 21.7.4 del Decreto Reglamentario, en su tercer párrafo establece que para constatar si su actividad principal es la comercialización con Argentina deben compararse las compras y ventas realizadas con la misma con las ventas y compras y ventas totales del intermediario. En este caso no existen mayores detalles de porcentaje al respecto.

Por último, el literal c) es otra previsión de que el intermediario opere en forma significativa con miembros ajenos al grupo económico al cual pertenece el exportador, en este caso, argentino. De esta manera, si el intermediario logra probar fehacientemente tales hechos, el contribuyente no se verá en la obligación de ajustar sus precios de transferencia de acuerdo con este método, pudiendo efectuar su estudio en función del criterio de método más apropiado, visto anteriormente. Con relación a la demostración fehaciente que el intermediario debe hacer, el art. 21.7.4 del Decreto Reglamentario, establece que debe fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación de carácter general o basadas en hechos generales.

En cuanto al valor, aún no se ha establecido con precisión cuál es el que se debe utilizar. La experiencia indica, que podrían utilizarse los precios FOB oficiales publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación, la que, a través de la ley 21.453 y del Decreto 1177/92, establece cuáles son los valores a tomar para los impuestos que gravan la exportación de productos de origen agrícola. El problema radica en que para esos impuestos se toma la fecha de la transacción, situación que no ocurre con la aplicación este método. De acuerdo a la entrevista mantenida, dicha situación genera una situación de incertidumbre en lo que refiere a la tributación que tiene que soportar el contribuyente, en la medida que cuando negocia un precio, no sabrá por cuándo tendrá que tributar, es decir su tasa efectiva de renta, ya que debe esperar a la fecha de embarque para conocer su monto imponible.

## **2.4 Tratamiento de operaciones particulares**

### **2.4.1 Transacciones financieras**

Las transacciones financieras entre entidades vinculadas, al igual que las operaciones con bienes, deben ser analizadas bajo la normativa de los precios de transferencia. En la normativa argentina existen pocas precisiones sobre las mismas. La Ley de Impuesto a las Ganancias establece que toda transacción efectuada entre un contribuyente local y una compañía vinculada o un sujeto radicado en países de nula o baja tributación deberá respetar el principio del precio normal de mercado. Lo establece específicamente para conceptos tales como intereses, comisiones y cualquier otro tipo de pago o acreditación. A su vez, confiere a la Administración la facultad de solicitar al Banco Central de la República Argentina la información que se considere necesaria para que tal principio sea cumplido.

El análisis no debe ser circunscripto a las operaciones tradicionales, sino que también contempla otras modalidades de financiación tales como la financiación de operaciones comerciales, los aportes irrevocables, los préstamos sin intereses y los anticipos financieros.

Es habitual que los precios pactados en las operaciones comerciales lleven implícitos los intereses por pago diferido en cada operación. El análisis de precios de transferencia deberá evaluar si los plazos de pago guardan relación con aquellos que suelen convenir partes independientes en situaciones comparables. Como ya dijimos, la normativa argentina no hace mención expresa del tema, por lo que es bueno citar la legislación de EEUU. La normativa americana establece que se debe cumplir con el principio arm's length y en caso de que no sea así, la autoridad tributaria podrá solicitar los ajustes pertinentes para alcanzarlo. La misma plantea una serie de excepciones, flexibilizando las disposiciones a través de períodos libres de intereses según el carácter del contribuyente o de la operación.

En Argentina, el marco regulatorio establece un plazo máximo de seis meses para la capitalización de los aportes irrevocables. No estaría directamente vinculado al tema, a no ser que se trate de un préstamo encubierto, lo cual si podría traer consecuencias en la materia.

En el caso de los préstamos financieros, para alcanzar el precio arm's length, la alternativa de análisis más directa y de mejor aplicación es la del precio comparable. La dificultad está en la elección del mismo.

Como comparable interno, lo que se puede utilizar es una propuesta bancaria ordinaria, más allá de que las autoridades tributarias se han mostrado reticentes a ellas y las mismas entidades bancarias, cuando tienen dudas de que la misma se materialice, ofrecen resistencia para efectuarlas. Otro comparable interno es simular el proceso que efectúan las instituciones bancarias por intermedio de un software estandarizado para el cálculo de calificaciones crediticias.

En el caso de comparables externos, la doctrina establece dos criterios que pueden no alcanzar la misma conclusión: el de mercado de destino y el de costo de oportunidad. El primero se basa en que los riesgos que enfrenta la compañía se relacionan con el mercado de destino y por eso el análisis debe buscar comparables dentro de dicho mercado. En el segundo evalúa las posibles alternativas de inversión para la compañía prestadora y selecciona la tasa de retorno entre éstas. Un problema que se presenta a la hora de usar los comparables es determinar qué tasa se toma, si la del momento en que se pactó la operación o a lo largo de la vida útil del préstamo.

En oportunidades, las casas matrices de grupos multinacionales garantizan las deudas que sus subsidiarias contraen con instituciones financieras. El objetivo de esto es tener acceso a un menor costo de financiamiento. El prestatario puede no encontrarse en condiciones de recibir un crédito, si no es por medio de la intervención de la garantía provista por la matriz. Es en estos casos que surge el interrogante acerca de quién es el que efectivamente está solicitando el préstamo; ya que podría entenderse que es el garante de la operación el real deudor y quien luego efectúa un aporte de capital a la subsidiaria. Si el prestatario se encontrase en condiciones de acceder a la financiación pero hiciese uso de la garantía de la matriz para tener acceso a tasas de interés menores, se debería entender que ese servicio tiene un costo. La remuneración que debería recibir la matriz nunca puede ser mayor a la reducción de las tasas de interés conseguida por la garantía otorgada.

#### **2.4.2 Acuerdos de reparto de costos**

Estos acuerdos no han merecido atención por parte de la doctrina porque generalmente no son de aplicación regular en Argentina. Como la figura ya fue descrita en capítulos anteriores, nos limitaremos al impacto de la ley argentina en estos convenios.

Cuando se celebra un contrato en el cual una empresa encarga la investigación y desarrollo de un intangible a un tercero independiente, en el marco de la normativa argentina, los pagos anticipados al exterior son gastos deducibles desde el punto de vista del impuesto a las ganancias. Estos pagos destinados a solventar gastos de investigación no están sujetos a retención, pero si cualquier margen que se establezca a favor de ellos. Esta afirmación es válida cuando se trata de un servicio prestado en el país, porque su fuente es local. Un servicio realizado en el exterior salvo que sea asesoramiento técnico, no está sujeto a retención porque sería una ganancia de fuente extranjera, aunque en el futuro el fruto de tal servicio sea explotado dentro del territorio argentino.

En el caso de que la misma operación se realice a través de un Acuerdo de Reparto de Costos, los pagos serán deducibles y no estarán sujetos a retención alguna ya que en principio no implican ganancias para quienes los perciban, debido a que únicamente cubrirán costos del emprendimiento. Es fundamental el respaldo documental de las transacciones para evitar impugnaciones de las deducciones.

En el marco de los precios de transferencia, cuando estos acuerdos se celebren entre empresas vinculadas, los costos de los servicios estarán sujetos al régimen regular, es decir, deben ajustarse a los precios normales de mercado fijados entre partes independientes.

La doctrina se pronuncia a favor de estos acuerdos, diciendo que no deberían tener objeciones por parte del fisco siempre que se cumpla con las normas generales de admisión de gastos deducibles y, en el caso de empresas vinculadas, que éstas cumplan con el principio arm's length y pueda ser demostrado por alguno de los métodos de determinación de valores admitidos por el régimen. Habrá que probar la existencia del acuerdo, que se hicieron los pagos conforme a lo pactado, que la investigación y desarrollo se está llevando o se llevará a cabo y que el resultado obtenido permitirá una razonable utilidad.

### **2.4.3 El caso "Citibank"**

El banco demandó al fisco por no permitirle deducir importes pagados a su casa matriz, como gastos necesarios incurridos en el exterior para el desarrollo de su actividad normal en el país. Los gastos efectuados por la casa matriz estuvieron destinados también a otras sucursales y por aplicación de la normativa de EEUU se distribuyó la carga del gasto en función de la renta local y extranjera.

La empresa norteamericana alegó que su filial argentina recibía beneficios derivados de la actuación de funcionarios ajenos que proporcionaba la casa matriz. Consideró que ello era necesario para la generación de ganancias de fuente argentina y los dedujo aplicando reglas de prorrateo de la regulación de EEUU. La Administración los impugno por considerarlos innecesarios e imposibles de verificar.

Se realizaron pericias sobre los libros de la filial argentina y de la casa matriz, y se pidió información a la Reserva Federal. Se buscó verificar la existencia, justicia, razonabilidad y necesidad de los gastos por estos medios.

A continuación transcribimos el fallo de la Cámara:

*“ Es cierto que se ha probado la existencia de ese monto determinado por la casa matriz y no la local al que se ha llegado por prorrateo matemático teniendo en cuenta los ingresos brutos de las distintas sucursales, pero también es cierto que no surge de la pericia de autos que es lo que se ha ejecutado real y efectivamente de la generalizada lista de función, operaciones y actos expuestos en la demanda y que resultarían necesarios para la obtención, mantención y conservación de réditos de fuente argentina, como asimismo los gastos ocasionados realmente por ello;...”*

Resumiendo, no se pudo demostrar qué funciones, operaciones y actos habían sido realmente efectuados, como así tampoco, el costo de los mismos para analizar su razonabilidad y su carácter necesario a los fines de aceptar su deducibilidad.

Este caso fue invocado como el obstáculo fundamental para la admisibilidad de los esquemas de reparto de costos. Cierta sector de la doctrina opina que la relación existente entre este fallo y los acuerdos de reparto de costos es muy baja. Los acuerdos en cuestión tienen objetivos concretos de obtención de un bien o servicio. Las contribuciones deben entenderse como inversiones que buscan la obtención de beneficios concretos a partir de la obtención del bien previsto. La explotación de ese bien debe generar expectativas de beneficios objetiva y equitativa entre las partes, así como se exige que lo sean las contribuciones.

#### **2.4.4 Sueldos y retribuciones al exterior**

La normativa, con el objetivo de evitar el desvío de ganancias contempla la restricción en la deducción de ciertos gastos. Este es el caso de las remuneraciones que se paguen a directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, en los montos que excedan los límites fijados, según marca el art. 88º de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la reglamentación; ésta indica que se puede deducir por estos conceptos hasta el 12,5% de la utilidad comercial de la empresa, en tanto haya sido totalmente distribuida como dividendos, que disminuye a 2,5% cuando no sea distribuida.

Esta norma está vigente actualmente y coexiste con la reglamentación de precios de transferencia; ambas persiguen el mismo objetivo: evitar la transferencia de ganancias a una jurisdicción extranjera.

El art. 12º de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece en su texto:

*“Serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero.”*

Surge esta aclaración porque del art. 5º de la misma ley se interpreta que no calificarían como de fuente argentina, dado que son servicios prestados en el exterior.

De esta manera se establece doble protección legal, los pagos están sujetos a retención y solo se permite su deducción hasta el importe que la reglamentación consideró razonable.

Esta normativa opera exista o no vinculación económica entre las partes. A nuestro juicio con la aplicación de las restricciones mencionadas, la aplicación de normas relativas a precios de transferencia no deberían ser aplicadas.

### **2.4.5 Capitalización exigua**

La legislación Argentina en la actualidad, no cuenta con un sistema de retenciones eficiente en lo que refiere a capitalización exigua, ya que las tasas de imposición empresarial y retención difieren en muchos casos y por lo tanto no puede prescindir de disposiciones específicas. Es por ello que a partir de la reforma de la ley 25.784 del año 2003 se utiliza lo que la OCDE define como sistema objetivo.

En su art. 93º inciso C, la LIG establece la retención a realizar al beneficiario del exterior y define que se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario, cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por:

*“...intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:*

*1. El cuarenta y tres por ciento (43 %) cuando el tomador del crédito, préstamo o de los fondos sea una entidad regida por la ley 21.526 o se trate de operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles- otorgadas por los proveedores.*

De acuerdo al fragmento del artículo mencionado, debemos señalar que existe un fallo judicial del día 19 de febrero de 2002 - Auto GRAFEX S.A.G.C.I y S. – que dispone lo siguiente,

*“Es así que la franquicia alcanza al importador del país aún cuando no revista la calidad de usuario, basta que se trate de un bien para que sea amortizable, para que se pueda acceder al beneficio sin importar en cabeza de quien se realiza aquella amortización”*

En definitiva el beneficio señalado también aplicaría a aquellos bienes muebles destinados para la venta, es decir, bienes de cambio.

El artículo continúa de la siguiente manera,

*“También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el tomador sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 49 de la presente ley, una persona física o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el acreedor sea una entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo fisco. Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo banco central u organismo equivalente.”*

*2. El cien por ciento (100 %) cuando el tomador del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 49 de la presente ley, excluidas las entidades regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, una persona física o una sucesión indivisa y el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior.”*

Del artículo citado podemos además aclarar que los sujetos comprendidos en el art. 49º son los que pertenecen a la tercera categoría de ingresos, que corresponde a beneficios de las empresas y ciertos auxiliares de comercio. Por lo tanto diremos que prácticamente en la totalidad de los casos de precios de transferencia estaremos frente a la presunción del 43% por ciento salvo que se verifiquen las condiciones del punto 2 del artículo.

La imposición con tasas reducidas a los intereses de préstamos del exterior, tiene un fundamento primario en que el beneficiario no acepta, en la generalidad de los casos, la deducción de suma alguna en el pago de los intereses y, por consiguiente, el deudor es finalmente quién termina soportando cualquier importe que incida en la liquidación. Por lo tanto cualquier tasa significativa de retención implicará un aumento en la tasa de interés para el deudor del estado de la fuente.

El art. 81º de LIG establece que:

*“De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley se podrá deducir,*

*...En el caso de sujetos comprendidos en el artículo 49, excluidas las entidades regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, los intereses de deudas -con excepción de los originados en los préstamos comprendidos en el apartado 2 del inciso c) del artículo 93- contraídos con personas no residentes que los controlen, según los criterios previstos en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la presente ley, no serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación en la proporción correspondiente al monto del pasivo que los origina, existente al cierre del ejercicio, que*



*exceda a dos (2) veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha, debiéndose considerar como tal lo que al respecto defina la reglamentación...”*

En lo anterior observamos que quedan excluidos del tratamiento de capitalización exigua aquellos intereses que verifican las condiciones del numeral 2 del literal C del art. 93º; éstos tienen una retención del 35% sobre el 100% de los mismos. Por lo tanto, la norma reglamentaria incluyó a todos los préstamos cuyos intereses no se encuentran sujetos a la tasa efectiva del 35% del impuesto a las ganancias.

El mismo artículo es el que establece que los intereses que no resulten deducibles tendrán el tratamiento de dividendos.

El artículo continúa diciendo:

*“...La reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación prevista en los dos párrafos anteriores cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto lo justifique.”*

Este último comentario de la norma no es menor, ya que la relación deudas/patrimonio no es igual en todas las ramas de la economía; es importante que el contribuyente tenga la posibilidad de demostrar que su ratio de endeudamiento está respetando el principio de operador independiente aunque se exceda del dispuesto por la legislación.

Como se expuso, la norma tiene una alícuota reducida de retención para los intereses soportados por la entidad local y se deducen en la liquidación del gravamen a su tasa general. Cuando existe además CDI, éste por lo general autoriza al Estado de la fuente a someter la imposición de los intereses pagados a no residentes con tasas aún inferiores a la que establece la norma interna, o bien atribuye al estado de residencia el gravamen exclusivo; en este último caso, realizando un sacrificio el estado de la fuente en un cien por ciento.

Dadas las circunstancias descriptas, los intereses no sufren doble imposición económica y tampoco doble imposición jurídica, aunque en esta última, por lo menos en mucho menor medida en caso de tasas reducidas.

#### **2.4.6 El caso “Ericsson”**

En los períodos fiscales 1996 y 1997, Ericsson Treasury Suecia realizó un préstamo de \$ 12.000.000 a Ericsson Argentina. Dicha transacción fue instrumentada mediante un memorándum sin la firma de las partes que obligara a la sociedad en cuestión.

En una resolución del año 2002, el fisco cuestionó la validez de dicho préstamo, alegando que Ericsson Argentina se encontraba subcapitalizada, que no existían garantías - tales como avales para el préstamo - y que no existía firma de un documento tal como lo hubiesen hecho partes independientes; ergo que no

cumplía con el art. 14º de la ley (anterior a la ley 25.063) ni con el art. 20º del Decreto Reglamentario. Si bien el fisco admitió que la tasa de interés era consistente con la de mercado, igual concluyó que los intereses deberían ser recharacterizados como remisión de utilidades.

El contribuyente rechazó todos los argumentos del fisco y afirmó que durante el período relevante en autos no se encontraban vigentes normas sobre subcapitalización. Además, empleó comparables externos para desestimar el argumento de falta de garantías, ya que el préstamo fue pagado a Ericsson Treasury Suecia con un nuevo préstamo solicitado por Ericsson Argentina a Citibank (empresa independiente) y éste no solicitó garantías.

El tribunal Fiscal de la Nación falló el 15 de Agosto de 2007 de modo unánime a favor del contribuyente. Es importante mencionar que no fueron abordados los dos primeros argumentos del fisco por ciertas razones procesales. Éste afirmó que el test de comparabilidad requerido por el estándar arm's length no debe aplicarse a cuestiones referentes a la forma de instrumentación de contratos de préstamos. El razonamiento del tribunal se funda por un lado, en la existencia de un comparable externo, como es el préstamo del Citi Bank, y por otro, lado en un reporte de la OCDE de 1995 que menciona lo siguiente:

*“ En lo que respecta al principio de tercero independiente, los términos contractuales de una transacción generalmente explícita o implícita definen las responsabilidades, riesgos y beneficios a compartir por las partes independientes...”*

Además agrega: *“...los términos de una transacción pueden surgir también de correspondencia y comunicaciones entre las partes, más bien que de un contrato...”*

Por otro lado, el tribunal sostuvo que, durante el ejercicio 1996, la empresa en cuestión había recibido préstamos por \$ 18.949.859 del sistema financiero, a tasas similares a las prestadas por la matriz, y que las mismas no habían exigido garantías.

Si bien no estaba vigente la normativa de capitalización exigua que expusimos, entendemos que son importantes las conclusiones a las que arriba el tribunal.

La doctrina expresa de Ericsson establece que empresas asociadas no están obligadas a instrumentar sus contratos de préstamos de igual modo que lo harían empresas independientes.

## **2.5 Convenios para evitar la doble imposición**

La finalidad que se persigue con la firma de los convenios para la doble imposición es que se promueva el libre intercambio de inversiones entre los estados contratantes. Existen determinadas barreras que hacen que dicha idea no pueda llevarse adelante, tales como la discriminación del inversor extranjero

por el sistema tributario local, la falta de imposición, como también por la doble imposición tanto económica como jurídica.

A este respecto, se entiende como doble imposición económica el gravar dos veces la misma renta en cabeza de dos personas diferentes. Como veremos más adelante, la forma de poder contrarrestar este efecto es con el ajuste correspondiente. Por otro lado, se genera doble imposición jurídica cuando se grava la misma renta dos veces a una sola persona. Estos casos pueden darse cuando confluyen dos criterios de asignación de renta, uno con el criterio de la fuente y otro con el criterio de la residencia. Esta doble imposición también puede eliminarse con un convenio de doble imposición que delimite las potestades tributarias de ambos países.

En la actualidad, Argentina tiene celebrados unos 19 convenios con diferentes países. Dentro de ellos existen solo cuatro que evitan la doble imposición y previenen la evasión fiscal solo de impuesto a la renta; son los firmados con Suecia, Australia, Brasil y México. Los restantes quince convenios persiguen el mismo fin anterior, pero con impuestos sobre renta y capital; son los celebrados con Alemania, Bolivia, Francia, Austria, Italia, Chile, España, Canadá, Finlandia, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Noruega y Rusia.

En Argentina dichos convenios entran en vigencia una vez que ha sido sancionada la ley por el Congreso de la Nación. Los mismos tienen un rango supralegal de acuerdo a lo que establecen los artículos 31º y 75º inciso 22 de la Constitución.

*“Artículo 31-Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación...”*

*“Artículo 75-inciso 22....*

*Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.”*

En caso de conflicto, quien debe interpretar la normativa incluida en el convenio respectivo es el ministerio de Economía a través de la Secretaría de hacienda, tal cual se tiene acordado en todos los convenios firmados.

Cabe consignar que existen diversos modelos de convenios de doble imposición. A este respecto, encontramos el Modelo de la OCDE, el de la ONU, el de EEUU y el del Grupo Andino.

### **2.5.1 Ajustes previstos en los Convenios de Doble Imposición**

De acuerdo a lo visto en el capítulo de revisión de la OCDE, los estados contratantes pueden realizar ajustes primarios, correspondientes y secundarios.

Con referencia al ajuste primario, el mismo se establece en el art. 9º inciso primero literal b del modelo de convenio de la OCDE:

“Cuando:[...]”

*b) una misma persona participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.”*

En este caso, el artículo solo le da potestad al Estado a realizar el ajuste, pero para saber hay que realizarlo en los hechos, se precisa recurrir a la normativa interna de cada país.

Por otro lado, el inciso tercero del art. 9º del modelo de la OCDE supone que los ajustes a realizar en materia de precios de transferencia no deben efectuarse si han transcurrido los plazos que establece la legislación interna, tomando como máximo seis años desde la terminación del año fiscal en que la operación tuvo lugar. A esto se le agrega que dichos plazos de prescripción se aumentan en caso de que exista fraude, negligencia u omisión culposa por parte del contribuyente.

La realización de un ajuste por parte de uno de los estados contratantes puede traer aparejado que exista una doble imposición económica, excepto que en el otro estado esas rentas estuvieran exentas. Una manera de subsanarlos es a través de un ajuste correspondiente, que se establece en el inciso 2 del mismo artículo:

*“2. Cuando un Estado Contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y las grave en consecuencia- las utilidades por las que una empresa del otro Estado Contratante hayan sido gravadas, y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa mencionada en primer término, si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado, puede proceder al ajuste apropiado del monto del impuesto que ha percibido sobre esas utilidades cuando el otro Estado considere el ajuste justificado. A efectos de determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta debidamente, las demás disposiciones del Convenio y las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario”*

El convenio no determina el método a aplicar para la realización de dicho ajuste. Argentina tampoco posee en su normativa especificación alguna en cuanto a la oportunidad ni en cuanto al procedimiento necesario para su realización. Con lo cual solo queda a criterio de la interpretación - tal cual indicamos

anteriormente - de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía. Ésta deberá entender sobre la materia y resolver en consecuencia. Puede no aplicarse el ajuste en los casos de fraude, negligencia u omisión culposa.

A propósito, cabe destacar que el ajuste correspondiente, de acuerdo a la nomenclatura de la OCDE, no siempre está contemplado en los convenios firmados por Argentina, por ejemplo con Italia, sancionado por la ley 22.747.

También puede resolverse la doble imposición económica a través del arbitraje - que no ha sido contemplado por los convenios celebrados por la Argentina - o también por el procedimiento de acuerdo mutuo al que se refiere el art. 25º:

*“1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de estos Estados, podrá dirigir a las autoridades competentes del Estado Contratante del cual es residente una solicitud escrita detallando los aspectos que a su juicio demandan la revisión de dicha imposición. Para que dicha solicitud sea admitida, debe presentarse dentro de los dos años a partir de la primera notificación en la cual se produjo una imposición no conforme con este Convenio.*

*2. La autoridad competente a la que se refiere el apartado 1, si el reclamo le parece fundado y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio.*

*3. Un Estado Contratante, luego del plazo que al efecto prevé su legislación interna y, en cualquier caso, después de 5 años contado desde la finalización del período fiscal en el que debió imputarse una determinada renta, no puede incrementar la base imponible de un residente de cualquiera de los Estados Contratantes, incluyendo en dicha base rubros de renta que tributaron impuesto en el otro Estado Contratante. Este apartado no se aplicará en el caso de fraude, negligencia u omisión culposa.*

*4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes, harán lo posible por resolver de mutuo acuerdo las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio.*

*5. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán consultarse entre ellas a los efectos de tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el presente Convenio y, asimismo, podrán comunicarse directamente entre ellas a los efectos de su aplicación.”*

En este caso Argentina incorpora la posibilidad de un procedimiento de acuerdo mutuo. Como el artículo no es preciso en cuanto a la implementación de éste procedimiento y en la legislación argentina no hay normas al respecto, la doctrina entiende que debe llenarse ese vacío recurriendo al concepto de “costumbre internacional”. La costumbre es un principio del derecho internacional público y se entiende como *“la práctica consistente y general de los Estados seguida por ellos por la percepción de que se trata de una obligación jurídica”*. El derecho internacional público forma parte de la legislación argentina por mandato constitucional, con lo cual haría a este aplicable este principio. Como a nivel internacional ya existe un procedimiento, el establecido por el PATA (Pacific Association of Tax Administrators) y empleado por miembros (Australia, Japón, Canadá y EE.UU.) y no miembros, la doctrina entiende que pueden llenarse los vacíos de la normativa argentina recurriendo a estas guías.

Por último, encontramos el ajuste secundario, no previsto en el modelo de convenio de la OCDE pero que podría ser aplicado por alguna de las partes si así lo entendiera su normativa. Tal cual se vio anteriormente, en oportunidad de la revisión de las directrices de la OCDE, el mencionado ajuste supone tomar la operación sometida a análisis como una distribución de dividendos o como un aporte de capital o préstamo.

Otro aspecto a tener en cuenta es el tratamiento de las rentas pasivas dentro de los convenios de doble imposición. Entiéndase por rentas pasivas las originadas por dividendos, intereses y regalías, las que están tratadas en los artículos 10º, 11º y 12º respectivamente. Con relación a los dividendos en el caso del ejemplo propuesto, el art. 10º establece dos limitaciones a la hora de la retención por parte del país donde se generan las utilidades: si la empresa acreedora de los dividendos posee menos del 25% del capital, el impuesto retenido no podrá superar el 10% del importe bruto del dividendo y será del 15 % en el restante de los casos. En el caso de intereses y regalías, los convenios en general mantienen un tope de un 15% a efectos de la retención. Tanto en el caso de intereses como en el de regalías, a diferencia de los dividendos, si los mismos no se ajustan al principio de plena competencia, puede gravarse el excedente con la alícuota que establece la normativa del impuesto a las ganancias de cada estado contratante. Lo anterior se puede constatar en el inciso 7 del art. 11º (intereses) como también en el inciso 6 del art. 12º (regalías). Citamos el correspondiente a intereses como ejemplo:

*“Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido con el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este Artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”*

## **2.5.2 Intercambio de información**

Continuando con el articulado del convenio, nos encontramos con el art. 26º, que se considera fuente legal sobre el intercambio de información entre los estados contratantes:

### *“Intercambio de Información*

*1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio o de la legislación interna de dichos Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por dicha legislación no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el Artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán tratadas como confidenciales en igual forma que las informaciones obtenidas en base a la legislación interna de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos), encargados de la determinación, recaudación o aplicación de los impuestos comprendidos en el Convenio o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.*

*2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a:*

*a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante;*

*b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y*

*c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya publicación sea contraria al orden público.*

*3. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente Artículo, el otro Estado Contratante tratará de obtenerla de la misma manera como si el impuesto del Estado mencionado en primer término fuera su propio impuesto, sin perjuicio de la circunstancia que, en ese momento, no necesitara dicha información. Si la autoridad competente de un Estado Contratante lo solicitara expresamente, la misma autoridad del otro Estado Contratante tratará de brindar información bajo las condiciones de este Artículo en forma de declaraciones de testigos y copias legalizadas de documentos originales inéditos (comprendidos libros, trabajos, estados, registros, cuentas o escritos) en la medida en que tales*

*declaraciones y documentos, puedan obtenerse en virtud de las leyes y procedimientos administrativos del otro Estado con respecto a sus propios impuestos.”*

A pesar de lo expresado en el inciso 1 del artículo, existen ciertas limitaciones al intercambio de información, que son las establecidas en los siguientes dos incisos del mismo. Estas limitaciones se justifican en dos principios: el primero, es que el país no puede ir en contra de su legislación y de sus procedimientos administrativos, en pos de obtener una información solicitada por el otro estado; de no ser así, el contribuyente se vería vulnerado en sus garantías de la correcta adquisición de la información. El segundo principio es el que sostiene que el estado que realiza la petición de la información, no puede aprovecharse de otro estado cuyo sistema informativo sea más amplio o flexible que el suyo.

Lo anterior puede llevar a dudas en lo que respecta al secreto fiscal establecido en el art. 101º de la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario):

*“ARTICULO 101 — Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.*

*Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.”*

Al respecto se entiende que los estados receptores de tal información deben asegurar absoluta confidencialidad en el manejo de la misma, tal cual lo aclara el inciso 1 del art. 26º. Por otro lado, Argentina no podría oponer el secreto fiscal ya que los convenios- según lo visto- tienen rango supra legal, con lo cual la ley sería inaplicable.

En Argentina, el Ministerio de Economía y Producción, a través de la Resolución 336/2003, autorizó a la AFIP a intervenir directamente en la tramitación del intercambio de información, con otras administraciones fiscales con las cuales se tuvieran firmados Convenios de Doble Imposición Internacional.



## **2.6 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia**

### **2.6.1 Documentación**

La LIG determina en su art. 8º que, cuando existan operaciones que no fueran celebradas entre partes independientes, el contribuyente deberá suministrar a la AFIP la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidos la asignación de costos, los márgenes de utilidad y demás datos que el organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones; esto se cumplirá siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional. El Decreto Reglamentario en su art. 10º determina el monto anual, el que debe ser superior a un millón de pesos argentinos.

El art. 15º de la misma ley otorga a la AFIP la facultad de requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales; que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos. El objeto de esto es poder realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país, vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Con los mismos fines, el Decreto Reglamentario en su art. 21.4 establece que, además de la declaración jurada por el primer semestre de cada ejercicio, podrá requerir una declaración jurada complementaria anual, con el detalle que estime adecuado a los efectos de analizar la incidencia en los resultados de las transacciones realizadas con empresas vinculadas.

Todos los contribuyentes que efectúen operaciones de importación y exportación, a efectos de demostrar la correcta determinación de las ganancias que derivan de las operaciones, deberán conservar los comprobantes y los distintos elementos que contengan la información que para cada caso se indica seguidamente:

- a) Con relación al sujeto residente del país importador o exportador: sus datos identificatorios y sus funciones o actividades.
- b) Respecto de las personas independientes del exterior: apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributario, domicilio y país de residencia.
- c) Por las operaciones de exportación e importación realizadas: una descripción de las mismas, su cuantía y la moneda utilizada para su pago, en cada período fiscal.
- d) Fuentes de información de los precios internacionales de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares: detalle de las mismas, en caso de corresponder.

e) Documentación bancaria respaldatoria vinculada a las operaciones.

Cuando se trate de sujetos alcanzados por el régimen de precios de transferencia y sus operaciones excedan los cinco millones de pesos, el artículo agrega que deberán conservar papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad. En caso de que el monto de las operaciones anuales sea superior a veinte millones de pesos, deberán conservar esos mismos papeles de trabajo para cada línea de producción. Estos sujetos, además de la declaración jurada efectuada al término del primer semestre, presentarán una declaración jurada complementaria anual. La misma debe ir acompañada de una copia de los estados contables del contribuyente por el período fiscal que se informa, así como los correspondientes a los dos períodos fiscales cerrados inmediatos anteriores y de un informe en el que se consignan, como mínimo, los datos que se detallan en el Anexo II de la Resolución 1122.

La documentación mencionada deberá contar con la firma del contribuyente o responsable y de contador público independiente, debiendo esta última estar autenticada por el consejo profesional o colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.

A los fines de la determinación del monto de exportaciones e importaciones, deberán considerarse los importes de las operaciones convertidos a pesos, conforme a las normas de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado de 1997 y sus modificaciones. Los contribuyentes cuyas operaciones de exportación e importación correspondan a bienes materiales cuyo monto anual no supere la suma de un millón de pesos remitirán un formulario anual.

Con respecto a los sujetos bajo el régimen de precios de transferencia, en el anexo IV de la Resolución 1122, se establece la información mínima, además de la mencionada anteriormente, a ser requerida con relación al mismo sujeto residente, a las empresas vinculadas en el exterior, a las transacciones realizadas y la información contable mínima requerida. El anexo agrega que, en caso de ser empresas multinacionales, deberán presentar cierta información complementaria relacionada a los socios y las participaciones de capital, los ajustes realizados por precios de transferencia y especificar si se encuentran bajo fiscalización en otra jurisdicción.

La documentación deberá encontrarse en poder del contribuyente a la fecha de vencimiento general, en el domicilio fiscal del mismo y conservarse por un período de cinco años. Los formularios de declaración jurada semestral, en general, deberán ser presentados antes del término del quinto mes posterior a la fecha en que finaliza el mencionado semestre. En el caso de los anuales, el plazo es superior, alcanzando hasta los ocho meses.

Si la fecha de cierre del ejercicio anual del sujeto no residente no coincidiera con la del sujeto local, se considerará la información que resulte del último ejercicio anual del no residente, finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del sujeto local; no obstante se podrá requerir que la información anual de ambos abarque igual período.

Para poder comprobar que las prestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, es necesario que los contribuyentes documenten a su cargo las operaciones. Para alcanzar el precio arm's length - o en el caso de tener más de uno, establecer el rango - es necesario recabar mucha información cuyo acceso no es sencillo, ya sea para el establecimiento de los mismos, como para la verificación de su cumplimiento. Dado que las excepciones mencionadas tienen un monto poco significativo para las transacciones internacionales, no parece razonable que la gran mayoría de los contribuyentes, deban exponer a la AFIP su cumplimiento del precio arm's length. Esto podría entenderse como un abuso por parte de la Administración tributaria, la cual no respetaría el necesario equilibrio que debe existir entre el esfuerzo por cargo del contribuyente y el interés fiscal.

En lo relativo a la conservación de la documentación, la misma está regulada por el Decreto 1397/79, por lo que debe entenderse que es por un período de cinco años, pero no especifica si el mismo plazo corresponde a la información almacenada perteneciente a la empresa vinculada en el exterior. Más allá de que la perspectiva para efectuar el análisis de comparabilidad debe ser sobre el sujeto local, esta información puede utilizarse para sustentar ciertas situaciones ya sea por parte del contribuyente o de la Administración misma. Sumemos a esto que la información proveniente del exterior debe ser presentada en su original, en testimonios expedidos por la autoridad competente (legalizados por agentes diplomáticos del país) o en copia que debe ser cotejada. La AFIP no acepta información obtenida digitalmente, por lo que debe ser original o con la legalización consular. Esta exigencia es desproporcionada e inadecuada a los tiempos informáticos actuales. Al ser información proveniente del extranjero, la misma puede ser emitida en otro idioma, agregando la dificultad de que debe ser traducida por traductor público. El cargo de la misma puede ser exigido al contribuyente, siendo ésta una carga significativa.

La AFIP no ha emitido un código de conductas referido a la fiscalización de los precios de transferencia, generando incertidumbre en relación con algunos puntos para el cumplimiento de la ley. En lo que refiere al análisis de comparabilidad, la reglamentación solo menciona los criterios y no aporta directrices que faciliten su cumplimiento. Tampoco considera la relación costo-beneficio en la obligación de informar, ya que no prevé excepciones para los contribuyentes que realicen operaciones de baja significación económica. Todavía no está reglamentada la obligación de documentar el proceso, ni existen guías entregadas por la administración que orienten la consecución de los mismos. La OCDE ha hecho un aporte reciente en relación a este tema, describiendo un proceso típico para identificar y evaluar comparables que podría ser incorporado a la normativa.

## **2.6.2 Carga de la prueba**

Como ya vimos anteriormente, en principio es el cliente quien debe soportar la carga de la prueba, presentando declaraciones juradas informativas semestrales y anuales, junto con un análisis de precios de transferencia.

De todos modos, la misma se invierte cuando la AFIP propone ajustes en sus inspecciones, o cuando utiliza comparables secretos ya que, para eso debe demostrar que los precios del contribuyente no se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes.

También existe la posibilidad de que el organismo recaudador aplique el art. 18.2 de la ley 11.683. El mismo prevé que tendrá pleno efecto y se presumirá correcta la determinación de oficio sobre base presunta realizada por la AFIP respecto de sociedades, empresas, fideicomisos y establecimientos estables locales en relación a los gravámenes que resulten aplicables sobre operaciones internacionales, cuando dicha determinación se sustente en:

- las previsiones del artículo 18º de la ley 11.683,
- los métodos de justificación de precios de transferencias previstos en el art. 15º de la LIG,
- la aplicación de precios de operaciones idénticas o similares realizadas en Argentina,
- otros mecanismos que contenga la LIG,
- otros mecanismos que sean técnicamente aceptables;

y se origine en la falta de:

- presentación de declaraciones juradas conteniendo el detalle de las transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.
- registración fehaciente de dichas operaciones.
- comprobantes respaldatorios.

Claramente, el artículo mencionado revierte la carga de la prueba a la AFIP. De todos modos continúa diciendo que el contribuyente o responsable tendrá derecho a probar lo contrario, debiendo dicha probanza fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación de carácter general o basada en hechos generales. La prueba que aporte el contribuyente no hará caer la determinación de la AFIP.

Los especialistas en derecho tributario plantean que la alusión a “otros mecanismos que sean técnicamente aceptados” es ineficaz, ya que si el fisco nacional pretendiera ajustar la base imponible a

través de mecanismos presuntivos no previstos en la legislación vigente, se verificaría la violación al principio de legalidad y de confianza legítima para el caso particular.

También entienden que los mecanismos para la determinación del precio arm's length definidos en el art. 15º de la LIG, son ficciones que definen una valoración jurídica y que como tal parten de hechos ciertos. Por lo tanto, ante la falta de contabilización o de aporte de la información sobre la existencia de operaciones por parte del contribuyente, la AFIP no contaría con información para aplicar dicha ficción. Aquí no podría argumentarse que el fisco posee la capacidad de presumir la existencia de operaciones ya que, para que una presunción legal tenga lugar, la norma debe definir el hecho inferente, lo cual no se da en la situación bajo análisis.

### **2.6.3 Comparables Secretos**

El uso de comparables secretos (información que dispone la AFIP pero que no es accesible a terceros), está reglamentado en el tercer párrafo del art. 15º de la LIG. El mismo establece que:

*“La restricción establecida en el artículo 101 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.”*

Si en el procedimiento de fiscalización se detectan ajustes a favor del fisco, se los debe someter a consideración del contribuyente. Dicho acceso al expediente por parte del contribuyente recibe el nombre de “prevista”, para diferenciarlo de la “vista” que se le otorga al contribuyente, una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio, de conformidad con el art.17º de la ley 11.683.

El fragmento del artículo citado generó dudas de interpretación y un sin número de consultas. Entre otras, podemos mencionar el alcance temporal y la interpretación del término “causa” y, como consecuencia de ésta, el obstáculo legal o no, de que el organismo recaudador pueda presentar información de terceros en la prevista.

La AFIP se expidió sobre el particular con la emisión del Dictamen 104/2001. En el mismo manifestó que el término "causa" es utilizado en el artículo en un sentido genérico y, por lo tanto puede afirmarse que, ya en el período de fiscalización anterior al inicio del procedimiento de determinación de oficio se inicia una causa.

Por último concluye que,

*“La información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios de transferencia, resulta exceptuada del instituto del secreto fiscal, aún en el período anterior al inicio del procedimiento de determinación de oficio, es decir, en la etapa de fiscalización, ya que con ella se da inicio a la "causa" en los términos del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, razón por la cual no existe óbice legal para poner en conocimiento del contribuyente sujeto a fiscalización a través de la denominada "prevista", de los elementos -incluyendo los datos de terceros- que sirvieron para practicar el ajuste”.*

## **2.7 Régimen sancionatorio**

### **2.7.1 Sanciones formales**

El art. 15º de la LIG y la Resolución 1122/01 establecen obligaciones formales a los contribuyentes que realicen operaciones con partes vinculadas del exterior. Como ya se mencionó en el capítulo de documentación, el contribuyente debe presentar declaraciones juradas informativas especiales, así como conservar la documentación que sustente la comparabilidad de sus operaciones con operaciones de mercado.

El conjunto de normas sancionatorias puede clasificarse en dos categorías distintas:

- infracción por la falta de presentación de declaración juradas,
- infracción por falta de conservación de documentación respaldatoria.

#### **2.7.1.1 Falta de presentación de declaraciones juradas**

El artículo incorporado a continuación del art. 38º de la ley 11.683 dispone lo siguiente:

*“En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones -excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes - celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de PESOS DIEZ MIL (\$ 10.000), la que se elevará a PESOS VEINTE MIL (\$ 20.000) si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier*

*naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.”*

Este artículo no prevé la graduación de las multas, considerando la adecuación a distintos tipos de infracción. Por ejemplo, se interpreta que la declaración jurada semestral se castiga de la misma forma que la anual, lo cual resulta -a nuestro juicio- una sanción desmedida ya que la información que contiene la primera es muy escasa y además tiene la posibilidad de corregirse mediante la segunda. Es importante mencionar que la multa no es de aplicación automática, sino que debe sustentarse un sumario en los términos de art. 70º del mismo texto legal.

Teniendo en cuenta que la omisión de presentar la declaración jurada determinativa de impuestos está castigada con una multa de \$ 200 o \$ 400, según se trate de una persona física o jurídica, podemos decir que las declaraciones informativas específicas de precios de transferencia equivalen a  *cincuenta*  declaraciones determinativas. En consecuencia, la falta en plazo de información, que posteriormente es parte integrante de la declaración jurada de impuesto a las ganancias, se castiga mucho más severamente que la presentación extemporánea de esta declaración.

Con relación a los requerimientos de la AFIP, la ley 25.795 incorporó al art. 39º de la ley 11.683 lo siguiente:

*“Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS (\$ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas -originales o rectificativas- previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos”*

*“Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la presente ley, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.”*

Aquí se prevén sanciones para el caso en que no se cumplan los requerimientos de la AFIP. Es decir, debe haber una acción positiva por parte del organismo recaudador que no encuentre respuesta del contribuyente.

Por lo tanto, para que ambas multas se acumulen debe existir declaración jurada extemporánea de los precios de transferencia y falta de contestación al requerimiento de presentación de la referida declaración. Además, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieran por objeto el mismo deber formal serán pasibles de aplicación de multas independientes.

Finalmente, el art. 39º dispone:

*“...a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000), que incumplan el tercero de los requerimientos indicados en el primer párrafo, se les aplicará una multa de DOS (2) a DIEZ (10) veces del importe máximo previsto en el citado párrafo, la que se acumulará a las restantes sanciones previstas en el presente artículo.”*

Para este tipo de contribuyentes y luego de sucesivos requerimientos, la multa se incrementa en un mínimo de \$ 90.000 y un máximo de \$ 450.000.

### **2.7.1.2 Falta de conservación de documentación**

La sanción por no conservar la documentación de respaldo con relación a los precios pactados en operaciones internacionales se encuentra regulada por el art. 39º de la ley 11.683 y prevé una multa de \$ 2.500 a \$ 45.000.

### **2.7.1.3 Cumplimiento defectuoso**

Luego de la reforma de la ley 25.795, la AFIP verificó que los contribuyentes, para evitar las fuertes multas incorporadas por esa norma, cumplían con sus deberes formales de manera defectuosa. Fue por ese motivo que la reforma que la ley 26.044 hizo a la ley 11.683 incorporó un segundo párrafo, a continuación del art. 39º, que dispone lo siguiente:

*“En los casos del artículo agregado a continuación del artículo 38, del artículo 39 y de su agregado a continuación, se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral, obstaculizando a la Administración Federal de Ingresos Públicos en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.”*

Con esto se trata de equiparar, desde el punto de vista represivo, el incumplimiento defectuoso al incumplimiento total de los deberes formales a cargo de los responsables, en la medida que obstaculicen el proceder de la AFIP.

De acuerdo con lo anterior, el contribuyente que presente una declaración jurada incompleta puede verse sujeto a las multas mencionadas. A nuestro juicio, la AFIP debe ser muy cuidadosa con la aplicación de esta norma, ya que muchas veces el cumplimiento defectuoso, no se realiza de manera intencional sino por falta de información, producto de la complejidad propia del tratamiento de los precios de transferencia.



## **2.7.2 Sanciones materiales**

En lo que al cumplimiento de sanciones materiales atañe, se modificó el art. 45º de la ley 11.683, a efectos de sancionar más severamente la omisión de tributos nacionales en relación a operaciones internacionales, y en el art. 46º, además, se profundizó en la regulación de sanciones por defraudación al fisco.

### **2.7.2.1 Omisión culposa de impuestos**

El art. 45º de la ley 11.683, en su primer párrafo, reglamenta el régimen general para este tipo de sanciones:

*“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.”*

*“La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.”*

Claramente, la norma bajo análisis se refiere a la omisión culposa e inexcusable del tributo, ya que se excluyen el error y el fraude, el primero en virtud del primer párrafo y el segundo regido por los artículos 46º, 46.1 y 47º.

Se observa que, para la misma omisión en el mismo impuesto, se disponen sanciones distintas en función de la naturaleza de las operaciones que dan origen al tributo, lo que no resulta razonable ya que el perjuicio fiscal es el mismo. Esta discriminación arbitraria es contraria a la Constitución Nacional Argentina, por agravar el principio de razonabilidad que, en materia penal, requiere congruencia entre el daño causado y la pena aplicada.

Además, consideramos excesivas las sanciones materiales detalladas en el artículo citado; entendemos que no toma en cuenta la complejidad que acarrea la problemática de precios de transferencia y la usual inexistencia de una verdad irrefutable, además de oponerse a la tendencia mundial.

En las transacciones internacionales también regula a los agentes de retención cuando menciona “el impuesto dejado de pagar o de retener”. De todos modos expertos en derecho tributario entienden que este tipo de infracción no es aplicable a las retenciones no efectuadas sobre precios fictos derivados de un ajuste al alza de los precios de transferencia.

Por último cabe destacar que, como lo establece el art. 46º, la sanción establecida anteriormente será de dos a diez veces el impuesto dejado de pagar si el contribuyente comete el delito de defraudación, ya sea por acción u omisión.

### **2.7.2.2 Las multas elevadas y la posible violación al artículo 9 del MCOUDE**

La aplicación de sanciones elevadas como las vigentes en Argentina, que además -desde nuestro punto de vista- no consideran las complejidades de la problemática de los precios de transferencia, puede incentivar a los contribuyentes a declarar rentas en exceso para evitar que le apliquen multas elevadas, restando base imponible en el país donde las multas son menos severas. De esta forma, se estaría violando el art. 9º del MCOUDE ya que no se estaría cumpliendo la obligación de fijar los precios de las operaciones como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones y condiciones comparables.

### **3. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en México**

En el siguiente capítulo tratamos los aspectos referentes al régimen de precios de transferencia en México. El capítulo contiene, en primer lugar, antecedentes normativos en la materia y a continuación la consagración del principio de plena competencia en su legislación y lo referente a vinculación.

Repasamos brevemente lo dispuesto en materia de metodología a aplicar, para luego abordar algunos tratamientos particulares contenidos en la legislación, tales como capitalización exigua y las empresas maquiladoras.

Registramos aspectos contenidos en los convenios y hacemos un análisis sobre la reglamentación de los acuerdos anticipados de precios, concluyendo con una explicación sobre algunos aspectos formales del régimen y las sanciones previstas a tales efectos.

#### **3.1 Antecedentes normativos en México**

Desde el año de 1950, el Consejo de Cooperación Aduanera a partir del Art. VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT 1949), creó un procedimiento para determinar la base gravable de los impuestos al comercio exterior (aranceles) conocida en el medio del tráfico internacional de mercancías como “Valor Normal” y que tuvo por objeto definir el valor real de las mercancías de importación y exportación, partiendo de un valor teórico surgido de un contrato ideal de compraventa internacional de mercancías. Lo anterior nos confirma que desde la firma del GATT, su Art. VII tenía plasmada la preocupación de evitar la salida de dineros fiscalmente sobregavados en el país de destino de las mercancías a países fiscalmente de baja imposición, usando al comercio internacional de mercancías como estrategia de planeación fiscal financiera.

Considerando que el sistema de “Valor Normal” no dio los frutos esperados - por cuestiones técnico-jurídicas relacionadas con las fórmulas de cálculo en caso de vinculación aduanera entre vendedor y comprador-, en el año de 1979 la Ronda Tokio del GATT aprobó el Código de Valoración en Aduana. El mismo estableció como base gravable de los aranceles, el llamado sistema de “Valor de Transacción” y otros sistemas alternativos para aquellos casos en que éste no pudiera ser aplicable por razones de vinculación aduanera, entre otras. Bajo el nuevo sistema, el GATT pudo combatir:

- la subvaluación de mercancías y evitar la defraudación de los aranceles,
- la práctica de precios de transferencia como estrategia fiscal financiera en materia de tráfico internacional de mercancías y

- las prácticas de competencia desleal en el comercio internacional, comúnmente conocidas como “dumping”.

La determinación precisa del Valor en Aduana está estrechamente ligada con el combate a la práctica de precios de transferencia. La OMC y la Organización Para el Desarrollo Económico (OCDE), señalan que la manera de evitar estas prácticas son:

- que exista una legislación doméstica que las regule,
- que exista un método constitucional de fiscalizarlas y sancionarlas,
- que exista un método internacional de fiscalización.

En México se cumplen estos tres requisitos, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) regula la práctica de precios de transferencia y el penúltimo párrafo del art. 16º constitucional y el Código Fiscal de la Federación (CFF), facultan a las autoridades fiscales a fiscalizar los libros, registros, documentos y mercancías de los contribuyentes para cerciorarse del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y los tratados bilaterales para evitar la doble tributación, celebrados con diferentes países que contienen normas de intercambio de información fiscal para estos efectos.

El sistema tributario mexicano adopta la práctica de los precios de transferencia a partir de 1992 y el 18 de mayo de 1994 México ingresa como miembro pleno de la OCDE, siendo hasta la fecha el único estado de América Latina.

El régimen fue modificado sustancialmente en 1997 y luego en los años 2006 y 2007, siendo una de las reformas más importantes la relativa a la jerarquía de los métodos. En 2003, representantes de la OCDE y del Comité de Asesoría de Negocios e Industrias de la OCDE efectuaron una revisión al régimen bajo la ley mexicana. El resultado es un reporte comprensivo de la experiencia respecto de auditorías, aplicación de métodos y el régimen asociado a las empresas maquiladoras, siendo este último uno de los aspectos particulares del sistema mexicano.

En la redacción actual de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las regulaciones relativas al régimen de precios de transferencia están recogidas en el capítulo II llamado “De las empresas multinacionales”. La misma fue sancionada en el año 2002 y toma como base los artículos 64º y 65º de la redacción anterior, incorporándole modificaciones importantes. Entre las de mayor trascendencia, encontramos que en el último párrafo del art.215º, se remite a los lineamientos de la OCDE para la interpretación del capítulo, y lo hace de la siguiente manera:

*“ ... Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el*

*Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.”*

En la ley mexicana, además del capítulo de las Empresas Multinacionales, existen otras disposiciones relevantes para los precios de transferencia, como por ejemplo el CFF o la Resolución Miscelánea Fiscal. Sin embargo, la LISR es la única que prevé la remisión a las directrices de la OCDE para la interpretación del Capítulo de Empresas Multinacionales; en el resto de los casos no pueden ser usadas. No obstante, los “Comentarios al Modelo de la OCDE” -que son aplicables para interpretar tratados internacionales- hacen referencia a las Guías de la OCDE. Asimismo, respecto a los acuerdos previos, se podría argumentar que la autoridad fiscal puede aplicar las Guías de la OCDE para elaborarlos, por la posibilidad existente de utilizar sus “Comentarios”, los que remiten a éstas.

Otras modificaciones significativas son relativas a las partes relacionadas y su vinculación. Agrega a las asociaciones en participación, figura particular de la legislación mexicana, y amplía el alcance de la norma en lo que refiere a supuestos de vinculación. Por último, en el art. 216º-bis, incorpora el tratamiento especial otorgado a las empresas de maquila, estableciendo ciertos parámetros especiales que en caso de su cumplimiento, las mismas serán consideradas establecimientos permanentes y por tanto, sujetos alcanzados por el régimen de precios de transferencia. Todos estos aspectos serán tratados con mayor profundidad más adelante.

## **3.2 Principio de plena competencia**

### **3.2.1 Concepto**

El principio de plena competencia se establece en el inciso 1 del art. 215º de la LISR:

*“Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.”*

No se encuentran aquí mayores diferencias con lo establecido en el art. 9º del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Ambos plantean la realización de ajustes a las empresas, tanto en sus ingresos como deducciones, en la medida que ambas sean relacionadas y que las operaciones entre ellas difieran de lo que hubieran convenido empresas independientes en operaciones comparables.

Por otro lado, la ley considera como contribuyentes a personas físicas, establecimientos permanentes, asociaciones en participación, personas morales y fideicomisos. Especial atención merece el término de “establecimiento permanente”, definido en el art. 2º de la presente ley:

*“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.”*

El término “establecimiento permanente” se utiliza principalmente en los convenios fiscales bilaterales para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado. Es decir, que una empresa de un país contratante solo estará sujeta a imposición del otro en la medida que los beneficios por ella obtenidos sean atribuibles al “establecimiento permanente”. A continuación, en el mismo artículo, se indica una serie de supuestos por los cuales la ley entiende que una persona, tanto física como moral, es un establecimiento permanente de un residente extranjero:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.*
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.*
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.*
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.*
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.*
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.*

*Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.”*

A la inversa, el art. 3º establece los supuestos por los cuales se entiende que la persona no es establecimiento permanente:

*“No se considerará que constituye establecimiento permanente:*

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.*
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.*
- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.*
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.*
- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.”*

### **3.2.2 Vinculación**

Por último, cabe precisar qué entiende la legislación mexicana por “partes relacionadas”. Las condiciones que deben reunir éstas, están establecidas en el quinto inciso del art. 215º:

*“Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.”*

Como se mencionó anteriormente, en la reforma de 2002 de la LISR se incorporó a los integrantes de las asociaciones en participación como partes relacionadas. Estas asociaciones están definidas en el art. 252º de la Ley General de Sociedades Mercantiles:

*“La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.”*

Para resumir, se trata de sociedades que tienen dos clases de integrantes: por un lado, un Asociante, que es la persona que actúa en nombre propio y que es el único responsable ante terceros, y por el otro los Asociados, que son los que efectúan las aportaciones y por ende reciben utilidades. También se sostiene que dichas sociedades carecen de personería jurídica; no obstante, tienen personería jurídica a los efectos del derecho fiscal y, por lo tanto, se encuentran sujetas a las mismas obligaciones fiscales, ya que se las entiende como personas morales.

En forma similar a la legislación argentina, en la legislación mexicana encontramos una presunción de vinculación, salvo prueba en contrario, en el caso de que existan operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes y en la medida de que dichas operaciones, no se ajusten a lo que hubieran pactado empresas independientes en circunstancias comparables. Antes la ley incluía a los que se conoce popularmente como paraísos fiscales, remitiéndose a la lista de jurisdicciones de baja o nula tributación emitida por la OCDE; con la nueva legislación y con el concepto de regímenes fiscales preferentes, se procedió a ampliar la lista de jurisdicciones, es decir que a las ya establecidas por la OCDE se suman otras, tal cual lo indica el inciso 12 del art. 212º:

*“No se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el impuesto sobre la renta en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley”.*

Cabe aclarar que la alícuota del Impuesto Sobre la Renta establecida en el art. 10º de la Ley, es de un 28 %.



### **3.3 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia**

Con referencia a los métodos propuestos por la legislación mexicana, no existe mayor variedad que lo propuesto en las guías de la OCDE. Por un lado, establecen los mismos que las Directrices y por otro, con relación a las definiciones, no ofrecen grandes diferencias. Se encuentran plasmados en el art. 216º de la LISR: método de precio comparable no controlado, método de costo adicionado, método de precio de reventa, método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (margen neto) y, por último, las dos variedades del método de partición de utilidades, el de partición de utilidades propiamente dicho y el residual de partición de utilidades.

Otro aspecto señalado por la legislación son las preferencias que debe tomar en consideración el contribuyente. Así, el art. 215º reproduce la redacción del antiguo art. 65º, introduce la preferencia del método del precio comparable no controlado por sobre los demás y determina que éstos serán aplicables solo cuando la OCDE considere que el primero no es el apropiado para determinar que las operaciones se encuentren a precio de mercado:

*“Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.*

*Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.”*

La legislación mexicana, entonces, considera que en el caso de que no se utilice el método de precio comparado no controlado, se le deberá dar prioridad al método de precio de reventa (Fracción II) y al método de costo adicionado (Fracción III). En este aspecto, la legislación coincide con lo establecido en las Directrices de la OCDE, ya que prioriza los métodos tradicionales por sobre los no tradicionales,

comprendiendo, dentro de estos últimos, el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (Fracción IV) y los métodos de partición de utilidades (Fracciones V y VI).

Al igual que la legislación argentina, la mexicana (LISR, art. 215º) establece que en la medida en que exista más de una operación comparable, se recurrirá a métodos estadísticos que configuren un rango, dentro del cual se deberá enmarcar el precio de la operación. En el art. 276º del Decreto Reglamentario se establece cómo se debe aplicar el método del rango intercuartil. La metodología es prácticamente la misma que la establecida en la legislación argentina (Resolución 1122, Anexo V). La diferencia radica en la realización del ajuste, en la medida que el precio, monto de la contraprestación o márgenes de utilidad no se encuentren dentro de dicho rango: de acuerdo con el art. 216º, estos parámetros deben ajustarse de manera que coincidan exactamente con la mediana del rango y no con la mediana más o menos el 5% (como se hace en Argentina).

Por último, cabe mencionar lo que establece el art. 34-A del CFF:

*“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.*

*Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.*

*La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.”*

Lo que se desprende de este artículo es que los métodos a los cuales hemos aludido anteriormente no son los únicos que podrán utilizar tanto las autoridades como los contribuyentes, ya que éstos podrán presentar consultas relativas a la metodología que pretendan utilizar en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas. Es decir que los contribuyentes podrán, tomando en cuenta las características de sus operaciones, someter a juicio de la autoridad fiscal un método diferente que les permita aclarar sus operaciones como también evitar la aplicación de un procedimiento de precios de transferencia. En la doctrina mexicana se lo conoce como

método alternativo, que por lo general tiene también base en el art. 25º de los Convenios de Doble Tributación de la OCDE

## **3.4 Tratamiento de operaciones particulares**

### **3.4.1 Capitalización exigua**

La capitalización exigua o subcapitalización -como aparece en algunas normativas y trabajos en la materia- preocupa mucho a los países que han adoptado el régimen de precios de transferencia. México introdujo en su normativa reglas con relación al tema en el año 2004 que generaron inquietud en los contribuyentes.

En su primera etapa, las reglas de subcapitalización introducidas en la LISR, eran aplicables no solo a operaciones con partes relacionadas, sino también a operaciones con empresas independientes en el extranjero si el contribuyente tenía otras empresas relacionadas en el extranjero. Por lo tanto, si una empresa pagaba al exterior intereses provenientes de deudas con entidades independientes que excedían la proporción de deudas/capital aceptadas por la ley, éstos no podrían ser deducidos.

En el caso señalado, una parte independiente residente en el extranjero era gravada por los ingresos por intereses y el contribuyente mexicano no estaba facultado para deducir los intereses que excedían la proporción permitida.

En definitiva, para el contribuyente mexicano la tasa de interés con una empresa independiente extranjera se veía incrementada por la limitación mencionada y se hacía preferible realizar la operación con una empresa residente. De esta manera, el interés sería completamente deducible siempre y cuando se cumpliera con los requisitos de la LISR, ya que ésta no prohibía ni prohíbe la deducción de intereses provenientes de préstamos otorgados por partes independientes residentes en México.

Michael Sunderman afirma en su trabajo *Thin Capitalisation Rule Introduced* que “las reglas de subcapitalización solo pueden limitar el interés pagado a partes relacionadas. El interés de deudas de terceros siempre debe ser deducible. “

La preferencia a realizar la operación con el sujeto local en relación al sujeto extranjero, puede generarle inconvenientes si el sujeto extranjero es residente en un país que posee un convenio vigente con México, ya que sin dudas esta disposición viola el artículo de no discriminación introducido dentro del mismo.

La modificación a la LISR publicada en el DOF 27-12-2006, entre otras elimina la disposición mencionada para entidades independientes en el extranjero y por lo tanto todos los inconvenientes que la misma generaba.

El art. 32º sección XXVI, vigente, menciona lo siguiente:

*“A los efectos de este título no serán deducibles los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley.”*

Aquí observamos que, en definitiva, la legislación mexicana eligió el sistema objetivo para enfrentarse a los problemas que genera la capitalización exigua. Éste consiste en la fijación de normas que definen por anticipado las relaciones deuda/capital que se consideran normales para cada rama de actividad. La normativa mexicana (como generalmente ocurre con la normativa de otras jurisdicciones, ej. Chile, Argentina, Uruguay) no hace una distinción por rama de actividad para definir el valor del ratio, sino que solo define un valor para todas ellas. Esto, a nuestro entender, es una limitación importante de la norma ya que no todas las ramas tienen el mismo comportamiento con relación a su financiamiento. De todos modos, y como se verá más adelante, existe la posibilidad de que ese ratio aumente, demostrándole al fisco que la rama de actividad a la que pertenece el contribuyente que solicita el aumento tiene una exigencia de apalancamiento superior.

El artículo continúa diciendo:

*“Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.*

*Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas. Cuando el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.*

*Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se*

*determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.*

*Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos.*

*Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, considerarán como capital contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en este párrafo”*

No se da una definición de lo que se considera deuda. De todos modos y haciendo una interpretación literal de la norma, entendemos que el aplicador debe remitirse al art. 48º de la LISR donde se define deuda para los efectos de ajuste por inflación. Sin tomar en cuenta la apreciación mencionada, podemos decir que la norma es muy clara y precisa con relación a cómo se debe determinar cada uno de los elementos del ratio. Los promedios mensuales para las deudas son muy importantes ya que si se tomara un promedio anual, como se hace para el capital, se perdería la incidencia de lo sucedido en el transcurso el año. Para el capital, la justificación del promedio anual se fundamenta en que no existe gran número de movimientos.

El tratamiento mencionado anteriormente tiene una excepción dentro del mismo artículo, que continúa:

*“No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su capital contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.”*

Deja fuera del régimen a los integrantes del sistema financiero, por operaciones propias de su objeto, definidas en el art. 8º de la LISR y también a las deudas contraídas para realizar determinadas actividades que se consideran estratégicas para el país; sin dudas, en este último caso el Estado tiene interés en ellas.

Con relación a las excepciones, es importante mencionar que el Decreto de Beneficios Fiscales publicado por el DOF 21-10-2005 prevé que los contribuyentes pueden excluir del cálculo de sus deudas las que deriven de créditos del sistema financiero y que estén destinadas a las inversiones productivas.

El art. 1º del Decreto de Beneficios Fiscales dice que se consideran:

*“inversiones productivas aquellas en las que por lo menos el 80% del crédito se destine a la adquisición o construcción de bienes de activo fijo o terrenos o proyectos de ingeniería referidos a los mismos”.*

Los créditos deben cumplir por lo menos seis de los dieciséis requisitos establecidos en el decreto -ver anexo-.

Por último, el artículo menciona la posibilidad de aumentar el ratio cuando la actividad a la que se dedica el contribuyente lo amerita y éste lo demuestra. Esto resulta muy importante ya que el contribuyente debe tener la posibilidad de demostrar que está respetando el principio de plena competencia. Los precios de transferencia no son una ciencia exacta, su mecánica es muy compleja y la normativa mexicana no hace una distinción por rama de actividad, por lo tanto, si no existiera esta posibilidad podríamos estar frente a una violación de los derechos de los contribuyentes.

Concretamente, el artículo expresa:

*“El límite del triple del capital contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación”*

El art. 34-A hace referencia a la posibilidad de realizar consultas al SAT con relación a las metodologías a utilizar en operaciones con partes relacionadas.

### **3.4.2 Empresas maquiladoras**

Las maquiladoras son sociedades constituidas bajo la ley mexicana que están autorizadas a importar ciertos bienes, desarrollar ciertas actividades industriales o prestar ciertos servicios para su posterior exportación. Se volvieron atractivas para los inversionistas extranjeros, especialmente los provenientes de EE.UU., por lo que la mayoría inicialmente se ubicaba en la zona fronteriza; hoy ya se encuentran instaladas en todo el país y realizan operaciones con el resto del mundo. Los objetivos perseguidos por el estado mexicano al crear estas empresas quedan explícitos en su Decreto Reglamentario y son los de crear fuentes de empleo, fortalecer la balanza comercial, contribuir a una mayor integración, elevar la competitividad internacional de la industria nacional, mejorar la capacitación de los trabajadores e impulsar el desarrollo y la transferencia de tecnología en el país.

Entre las principales razones del éxito de estas empresas, encontramos el bajo costo de la mano de obra y la posibilidad de acceder a un régimen tributario diferencial, mucho más beneficioso que el régimen general, cuando cumplen ciertos requisitos. Los beneficios otorgados, ya sean las exoneraciones parciales al impuesto sobre la renta o las deducciones inmediatas de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, hacen a las empresas que desarrollan actividades de maquila una figura atractiva para los inversionistas extranjeros. Estos últimos también resultan beneficiados por el régimen, ya que en principio esta variedad de empresas no será considerada como establecimiento permanente.

El art. 216-Bis de la LISR establece las condiciones que deberán cumplir las empresas maquiladoras para no ser consideradas establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero para los cuales actúan. La ley plantea tres opciones y especifica que las empresas maquiladoras deberán cumplir con por lo menos una de ellas.

La primera es que conserve la documentación a que se refiere el art. 86º fracción XII de la LISR con la que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones derivados de operaciones con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores:

- los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215º y 216º de la misma ley en concordancia con las Guías sobre Precios de la OCDE, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente
- una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero, de la maquinaria y equipos propiedad de éste, cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamiento con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215º y 216º de la ley.

La segunda posibilidad está asociada al cumplimiento de ciertos parámetros referentes a la utilidad fiscal. La misma debe representar una cantidad mayor al 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, o el 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos operativos, de la operación en cuestión. La ley establece condiciones y parámetros a la hora de la determinación de los porcentajes para efectuar la comparación; en el primer caso, para determinar el valor de los activos utilizados en la operación, considera no solo aquellos que sean propiedad de la persona residente en el país, sino aquellos que sean propiedad de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal. Hace la salvedad considerando que los activos se utilizan en la operación de maquila, cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Para la determinación del porcentaje sobre el monto total de los costos y gastos operativos de la operación en cuestión, la ley establece que serán considerados aquellos en los que incurrió la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los realizados por residentes en el extranjero, exceptuando la adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero. Tampoco se considerarán los efectos de inflación, los gastos financieros, los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación.

La ley establece como última opción que la empresa conserve la documentación a que se refiere el art. 86º fracción XII de la LISR, con la que demuestre que el monto de sus ingresos y deducciones que celebre con partes relacionadas se determinaron aplicando el método de márgenes transaccionales de utilidad

de operación. De acuerdo con este método, se dispone que deberán ser considerados dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora la maquinaria y el equipo propiedad del residente en el extranjero que sean utilizados en la operación. Por otra parte, no será considerada la rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento de los mismos.

El tema de si las empresas maquiladoras son establecimientos permanentes de un residente en el extranjero, es de principal importancia especialmente para inversionistas de EE.UU. por la existencia de disposiciones contradictorias del convenio entre ambos países para evitar la doble imposición y la evasión fiscal. En este sentido, el tratado entre México y EE.UU. dispone que, cuando una persona actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que ésta tiene un establecimiento permanente si:

- ostenta y ejerce poderes que la faculten a concluir contratos, o
- no ostenta dichos poderes pero procesa habitualmente en el otro Estado bienes o mercancías por cuenta de la empresa, siempre que dicho procesamiento sea realizado utilizando activos proporcionados por ésta o una empresa asociada a ésta.

Este último párrafo parecería referirse a las empresas maquiladoras específicamente; sin embargo, como vimos anteriormente, la LISR le da otro tratamiento al tema. Para evitar que esta disposición del convenio desalentara a los inversionistas, las autoridades de ambos países celebraron un acuerdo sobre esta industria en el año 1999; en el mismo se establece que estas empresas no serán consideradas establecimientos permanentes siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la LISR. El resto de los tratados celebrados por México no tienen una cláusula similar a la que explicamos anteriormente, por lo tanto no existirían contradicciones con la ley que requirieran acuerdos especiales.

De cualquier modo, en la reforma del año 2002 quedó establecido, en el penúltimo párrafo del art. 2º de la LISR, que no se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, siempre que México haya celebrado con el país de residencia de dicha empresa un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del mismo. Agrega que lo dispuesto anteriormente será aplicable siempre que las empresas que llevan a cabo las operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el art. 216-bis de la misma ley. Esta disposición no es completamente clara y parece innecesaria ya que si un tratado establece que no habrá establecimiento permanente, no es necesario incorporar una disposición similar en un reglamento.



### **3.5 Convenios para evitar la doble imposición**

A pesar de que la legislación mexicana permite la realización de acuerdos unilaterales con el contribuyente, como se mencionó anteriormente y se profundizará más adelante, el estado mexicano ha preferido optar por celebrar acuerdos internacionales como herramienta para evitar la doble imposición tributaria y la evasión fiscal. Tanto un enfoque bilateral como uno multilateral, aseguran que los acuerdos en materia de precios de transferencia reduzcan la doble imposición; su implementación busca que la imposición sea equitativa para todas las administraciones fiscales y permite una mayor certidumbre a los contribuyentes. A tal respecto, el estado mexicano ha celebrado gran cantidad de convenios de doble tributación con otros estados. En la actualidad, cuenta con un total de 40 convenios celebrados y otros 26 en negociación. Tiene convenios con: Alemania, Australia, Austria, Argentina, Barbados, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza y Venezuela.

Dentro de ellos podemos encontrar, acuerdos referentes solo al impuesto a la renta de cada país -tales son los casos de Argentina (con el agregado de que solo refiere a ingresos derivados de actividades aéreas y marítimas) y de Australia entre otros-, como también acuerdos referentes tanto a impuestos a la renta como a patrimonio -por ejemplo los convenios firmados con Polonia y Rumania-.

La normativa mexicana le confiere rango legal a los tratados unilaterales, lo que se expresa en el art. 133º de su Constitución:

*“ Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglará a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. “*

Los tratados, de acuerdo con lo que indica el artículo, tienen un superior rango jerárquico que las constituciones o leyes de los Estados. En cuanto a una posible discrepancia entre un tratado y una ley aprobada por el Congreso de la Unión, el Dr. Alonso Gomez-Robledo Verduzco en su publicación “El régimen jurídico de los tratados en México y el art. 133º constitucional” aclara que en, la medida que el tratado o convenio internacional sea posterior a una ley nacional, no habría mayores dudas de que prevalecería el tratado, alegando que una ley posterior deroga a una anterior. En el caso de que una ley emanada del Congreso de la Unión sea posterior a la celebración de un tratado y ambos se contradigan, el autor entiende que caben tres posibilidades: la primera es que la ley nacional no sea un impedimento para que el derecho internacional pueda producir sus efectos; la otra es que, a raíz de la nueva

legislación local, se suspendan los efectos del tratado o convenio en cuestión y por último, la nueva legislación paralizaría la aplicación del derecho internacional. El autor sostiene que es esta última situación la que se da con mayor frecuencia dentro de los órdenes jurídicos internos.

Con relación a los textos de los convenios celebrados por México, no revisten mayor diferencia con los modelos de la OCDE, por lo cual su articulado coincide mayormente con lo que se expuso en el capítulo referente a la normativa Argentina.

Por último, es pertinente mencionar lo dispuesto en el art. 217º, que establece la posibilidad para el contribuyente de solicitar un ajuste correspondiente ante las autoridades mexicanas, en la medida que éstas acepten el ajuste realizado en el otro Estado.

*“Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.”*

### **3.6 Acuerdos anticipados de precios (APA)**

La legislación mexicana no incluye una definición de acuerdo anticipado de precios, con lo cual se deduce que habría que tomar la definición emanada de la OCDE, es decir, que es un acuerdo que determina, previo a las operaciones controladas, una serie de criterios apropiados (por ej. método, comparables y ajustes apropiados relacionados, presunciones críticas sobre futuros eventos, etc.) en la determinación del precio de transferencia para esas operaciones sobre un período fijo de tiempo.

Si bien algunos aspectos han sido tratados en la legislación interna mexicana, todavía existen áreas que no han sido reguladas. A tales efectos, y de acuerdo con lo que indica el art. 215º de la LISR, referente a la interpretación de normativa sobre precios de transferencia, la doctrina entiende que tanto los contribuyentes como la administración fiscal deben revisar las Guías de la OCDE como también el Anexo de las Guías para Efectuar Acuerdos de Precios de Transferencia bajo el Procedimiento Amistoso, para poder entender el mecanismo de los acuerdos.

En el art. 34-A del CFF (transcripto anteriormente), se establece la posibilidad de concluir un acuerdo anticipado unilateral de precios. La legislación mexicana permite que la autoridad fiscal pueda responder las consultas que los contribuyentes interesados realicen, relativas a la metodología utilizada en la

determinación de precios o montos de las contraprestaciones, siempre que éstos presenten la información, datos y documentación necesarios.

El artículo también aclara que las resoluciones emitidas en tales términos por la autoridad fiscal, tendrán aplicación en el ejercicio en que se soliciten, en el inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios siguientes a aquel en que se soliciten.

También a la luz de este artículo podemos notar que solo se podrá utilizar dicho recurso en el caso que se trate de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ya que el mismo remite a lo establecido en el art. 215º. La legislación pues, no parece especificar cómo empresas residentes mexicanas puedan obtener un acuerdo cuando existan operaciones con partes relacionadas también residentes en México.

Las Guías de la OCDE no promueven la utilización de estos acuerdos fundamentando que los unilaterales no otorgan certeza en la reducción de la doble tributación, que no ofrecen protección de autoridades extranjeras y que son preferibles los acuerdos bilaterales y multilaterales, a pesar de la dificultad que éstos pueden suponer para su consecución.

Con referencia a los APA producto de un procedimiento amistoso, bilateral o multilateral, también se encuentran establecidos en el artículo 34-A y tal cual se establece en el inciso segundo, la vigencia de los efectos podrá ser mayor a tres años, en un tratado internacional del que México sea parte. Esto evidencia que México busca promover esta clase de acuerdos tratando de no establecer un límite de tiempo a la vigencia de los efectos.

Otro aspecto a destacar es lo establecido en el art. 36º del CFF respecto de lo que llama “resoluciones”:

*“Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.*

*Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.*

*Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.*

*Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”*

Esta disposición del CFF utiliza el término “resoluciones” igual que el art. 34-A, que es el que regula la realización de los acuerdos anticipados de precios. Con esto puede deducirse que dicho artículo puede aplicarse a la modificación de acuerdos unilaterales. En cambio, parecería más difícil que un tribunal local modifique la aplicación en un acuerdo derivado de un procedimiento amistoso, debido a que una autoridad extranjera se encuentra involucrada.

En cuanto a los procedimientos para los acuerdos, no existen en la legislación mexicana normas que los expliquen. En la práctica existe un procedimiento establecido en el Reporte de la OCDE, párrafos 282 - 286; sin embargo, el contribuyente no tiene la certeza, desde el punto de vista legal, de que dicho procedimiento será siempre el mismo. Asimismo, el SAT ha publicado algunas reglas tales como la 2.10.10 de la Resolución Miscelánea Fiscal, que trata sobre juntas preliminares y la documentación requerida para obtener un acuerdo, pero la doctrina entiende que son incompletas.

Por último en este tema, el art. 37º del CFF establece la figura de la negativa ficta:

*“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.*

*El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.*

*Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”*

Como establece el Código, el plazo para la contestación por parte de la autoridad fiscal es mayor a la de cualquier otra consulta. En la actualidad, los acuerdos anticipados de precios demoran más de ocho meses en concretarse. Tratándose de acuerdos bilaterales o multilaterales, al tratar situaciones más complejas en lo económico y lo legal, los plazos se extienden.

## **3.7 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia**

### **3.7.1 Documentación**

Las obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, están expuestas en el art. 86º de la LISR en las fracciones XII,

XIII y XV. El mismo establece que deberán obtener y conservar la documentación comprobatoria, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se determinaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. La misma deberá contener los siguientes datos:

- el nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas;
- información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación;
- Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el art. 215º de la misma Ley;
- el método aplicado, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido los \$13.000.000,00 (aproximadamente U\$S 1.000.000,00), así como aquellos cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3.000.000,00 (aproximadamente U\$S 230.000,00) no estarán obligados a cumplir con las obligaciones establecidas anteriormente, excepto aquellos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del art. 215º de la LISR. En éste se establece que, salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Parte de esta información debe ser presentada junto con la declaración jurada anual, mediante la forma oficial que a tal efecto apruebe la autoridad fiscal. En el día de hoy, la Administración determinó que esta declaración debe ser realizada el día 15 de febrero de cada año, por intermedio del formulario número 55, denominado Declaración Informativa de Operaciones con Partes Relacionadas Residentes en el Extranjero. El mismo tiene instrucciones claras y precisas para ser completado, haciendo relativamente sencilla la tarea. También proporciona una lista de cuarenta y cinco operaciones posibles, de ingreso o egreso, asignándole un código a cada una, al igual que lo hace con los métodos para la determinación de los precios de transferencia aceptados por la legislación, como con la actividad económica desarrollada por el contribuyente y el país del residente en el extranjero.

Todo lo anteriormente enunciado denota un régimen sencillo para el contribuyente en lo que refiere a las declaraciones a presentar a la administración tributaria, verificando que México se encuentra a la

vanguardia en América Latina en esta materia. Adopta las sugerencias realizadas por la OCDE en sus directrices, las cuales abogan por un sistema de información sencillo y que no requiera de grandes inversiones para el contribuyente o la Administración misma.

### **3.7.2 Carga de la prueba**

Como vimos ya en la sección anterior al analizar el art. 86º sección XII, en principio la legislación mexicana establece que es el contribuyente quien debe presentar una serie de documentos que demuestran sus precios de transferencia. No obstante, existen varias circunstancias en las que la carga de la prueba pasa a ser de la Administración.

La LISR prevé en su art. 106º, perteneciente al capítulo de Personas Físicas, lo siguiente:

*...“Los contribuyentes de este Título que celebren operaciones con partes relacionadas, están obligados, para los efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de esta Ley, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a los contribuyentes que estén obligados al pago del impuesto de acuerdo a la Sección III del Capítulo II de este Título”...*

Aquí la LISR no solo le da la potestad a la Administración para realizar la determinación de oficio, sino que además plantea que debe realizarse en base a los métodos previstos en el art. 216º.

Con respecto a personas morales, si bien el art. 215º de la LISR perteneciente al capítulo de Empresas Multinacionales plantea que la Administración puede realizar la determinación de oficio, no hace referencia a la utilización de los métodos; es por ello que algunos autores plantean que la autoridad fiscal no está facultada legalmente para aplicar los métodos de precio de transferencia. De todos modos, ésta es nuestra opinión ya que entendemos que si los métodos se aplican sobre “base cierta” no existe impedimento para que la autoridad fiscal los utilice.

El art. 91º de la LISR, perteneciente a otro capítulo y como disposición general, se plantea lo siguiente:

*“Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:*

*Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio”*

Este artículo no solo hace referencia a operaciones con partes relacionadas, sino que también –por ser de carácter general- es aplicable para empresas independientes.

La determinación presuntiva, además de proceder por lo dispuesto en el art. 91º de la LISR, también procederá por las disposiciones del art. 55º del CFF. En éste se plantea el régimen general, por lo que podemos decir que su aplicación es bastante más amplia que a los precios de transferencia.

El art. 55º del CFF plantea lo siguiente:

*“Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:*

*I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*

*II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*

*III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*

*a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*

*b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*

*c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*

*IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*

*V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.*

*VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.”*

Según lo establecido en el art. 56º, los cálculos para la determinación de oficio se deben realizar utilizando de manera indistinta cualquiera de los siguientes procedimientos:

**I.** Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

**II.** Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

**III.** A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

**IV.** Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

**V.** Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Por lo expuesto anteriormente concluimos que, frente a incumplimientos formales, defraudación y omisiones por parte del contribuyente, las autoridades fiscales tienen varios procedimientos en su legislación para determinar la renta neta.

### **3.7.3 Consultas en materia de precios de transferencia**

El art. 34-A del CFF prevé un mecanismo por medio del cual el contribuyente podrá consultar a la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios entre partes relacionadas. Para efectuar la misma se deberá cumplir con una serie de formalidades, entregando la información, datos o documentación que la administración considere pertinente para emitir la resolución. Es la Resolución Miscelánea Fiscal la que determina el contenido de la información. La misma se divide en información general asociada al contribuyente y sus partes relacionadas e información específica de la operación a consultar.



La información de carácter general del contribuyente consiste en: el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del Registro Federal de contribuyentes (RFC), el número de identificación fiscal y el país de residencia de:

- el contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional;
- las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el art. 128º de la Ley General de Sociedades Mercantiles;
- las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente;
- las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas del grupo, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.

Deberá anexar a lo antedicho copias de los estados contables -incluyendo una relación de los costos y gastos en los que incurrió y de las personas vinculadas que tengan una relación contractual o de negocios con él- y también copia de sus declaraciones anuales normales y complementarias del Impuesto Sobre la Renta, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los tres ejercicios inmediatos anteriores.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.

Para terminar con la información de carácter general solicitada por la Administración, deberán presentar una copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas, las fechas de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente y la moneda en la que se pactaron las principales operaciones entre ellos.

En lo que refiere a la información específica de las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, el mismo deberá presentar:

- descripción detallada de las funciones o actividades, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas;
- el método que propone, para determinar el precio o monto de la contraprestación, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa;
- la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método propuesto para determinar el precio o monto de la contraprestación.

Por otra parte, deberá:

- entregar a la Administración información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminarlas;
- especificar si las personas relacionadas con él se encuentran sujetas a un proceso de comprobación -en materia de precios de transferencia- por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa en que se encuentra;
- informar en caso de estar frente a un proceso judicial. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.

Los contribuyentes podrán analizar, conjuntamente con la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, la información y metodología que pretenden someter a consideración de esa Administración, previamente a la presentación de la solicitud de resolución, sin necesidad de identificarse ni el contribuyente ni sus partes relacionadas.

### **3.7.4 Visitas domiciliarias en materia de precios de transferencia**

Las visitas domiciliarias o auditorías de precios de transferencia comenzaron en 1999; sin embargo, el período activo de dichas visitas realmente empezó en el año 2004. Según los datos de Deloitte México, la Administración Fiscal recaudó \$ 100.000.000 por visitas en precios de transferencia en ese año.

El art. 42º del CFF le otorga a la Administración Fiscal la facultad de llevar a cabo visitas domiciliarias para revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. La notificación de la visita debe cumplir con ciertos requisitos que se indican en los artículos 38º, 43º y 44º del mismo código

dentro de los cuales podemos destacar la indicación de los lugares que serán visitados y los contribuyentes que serán visitados.

Los visitadores deben preparar actas describiendo los hechos u omisiones que hubieran conocido: un acta de inicio, actas parciales y un acta final.

En el art. 46º sección IV del CFF se establece lo siguiente:

*“Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente”...*

Es importante lo que establece este artículo, ya que las visitas al contribuyente por temas distintos al de precios de transferencia tienen un plazo de 20 días entre la última acta parcial y la final. Esto pone en evidencia que la legislación mexicana contempla las dificultades inherentes a la mecánica de precios de transferencia.

Los contribuyentes están autorizados a refutar las conclusiones de la autoridad; dentro del plazo establecido podrán presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal; de lo contrario las conclusiones sobre hechos y omisiones se considerarán como consentidas por el contribuyente. En caso que se emita resolución por parte de la Administración, el contribuyente podrá impugnar ante un área diferente del SAT o ante un tribunal.

En el párrafo siguiente, el art. 46º dispone:

*“Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo”*

Esta disposición es muy importante ya que aquí se establece que para este tipo de casos no será aplicable el secreto tributario establecido en el art. 69º del mismo código. Los representantes tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros, desde ese momento y hasta los 45 días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determina la situación fiscal del contribuyente. Éstos no podrán sustraer o fotocopiar información alguna; solo podrán tomar notas.

En estos casos, la autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que conste la naturaleza y características de la información consultada.

Los contribuyentes y representantes designados serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o la de su designación por, la divulgación, uso personal o indebido de la información confidencial. A su vez el contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información que hagan sus representantes.

En la entrevista realizada a Juan Pablo Guerrero, el mismo mencionaba que si bien existen disposiciones, y por lo tanto por la vía jurídica la SAT tiene la posibilidad de utilizar los comparables secretos, esto no ocurre en los hechos. Estas disposiciones fueron muy cuestionadas por la OCDE en la última revisión del régimen mexicano y por ello dejaron de utilizarlas.

### **3.8 Régimen sancionatorio**

El régimen sancionatorio mexicano con relación a precios de transferencia toma en cuenta la dificultad que lleva consigo la mecánica de precios de transferencia, que no es una ciencia exacta ya que pueden existir desviaciones en las declaraciones de los contribuyentes sin que esto signifique mala intención o culpa. Es por ello que, en lo que refiere a sanciones materiales, las mismas son menos onerosas que en el régimen general. Con respecto a las sanciones formales, éstas son bastante severas e incluso la no presentación o la presentación incompleta o con errores son sancionadas con igual rigurosidad.

#### **3.8.1 Sanciones formales**

El art. 86º de la LISR establece las obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir con relación a operaciones celebradas con partes relacionadas en el exterior.

El art. 81º en su apartado XVII dispone:

*...”Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:*

*No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 86, fracción XIII, 133, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores”...*

Del fragmento del artículo citado podemos concluir que el SAT cuida el “bien” información de una manera muy especial ya que considera de la misma forma la no presentación, la presentación incompleta o con errores. Esto resulta coherente con la utilidad que la administración fiscal le da a la base de datos que posee, ya que la utiliza para realizar entre otras cosas comprobaciones y comparaciones de precios de los contribuyentes.

El art. 82º en su apartado XVII dispone:

*...”A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:*

*XVII. De \$54,410.00 a \$108,830.00, para la establecida en la fracción XVII”...*

Si tomamos en cuenta que el tipo de cambio del peso mexicano con relación al dólar es de 13, estamos frente a una multa que tiene un mínimo de USD 4.185 y un máximo de USD 8.372. A nuestro entender ésta es excesiva, en particular para los contribuyentes más pequeños, que pueden llegar a tener errores u omisiones por dificultades para obtener la información. Además, la fecha límite para la entrega de las declaraciones y demás documentos es el 15 de febrero para los ejercicios cerrados en diciembre, por lo que el plazo para preparar los informes no es muy extenso.

Por último, es importante mencionar que la omisión de registrar operaciones con partes relacionadas en la contabilidad implica una multa que va de \$ 1230 a \$ 3700.

### **3.8.2 Sanciones materiales**

El art. 76º del CFF dispone lo siguiente:

*“Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.*

*Cuando se hubieran disminuido pérdidas fiscales improcedentes y como consecuencia de ello se omitan contribuciones, la sanción aplicable se integrará por la multa del 30% al 40% sobre la pérdida declarada, así como por la multa que corresponda a la omisión en el pago de contribuciones”...*

Los dos párrafos citados hacen referencia al régimen general vigente en México. Para lo que atañe al régimen de precios de transferencia, las sanciones son menos severas, lo que se desprende del mismo artículo que continúa diciendo:

*...“Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 106, octavo párrafo y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las multas serán un 50% menores de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero de este artículo. En el caso de pérdidas, cuando se incumpla con lo previsto en los citados artículos, la multa será del 15% al 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable, siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII y 133 fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta”...*

Este régimen especial menos severo, no solo acompaña la tendencia mundial sino que también está alineado con lo que plantea la OCDE sobre los regímenes de sanciones. Sin lugar a dudas, considera la dificultad que plantea la mecánica de precios de transferencia, las dificultades de acceso a la información, etc.

Además, cabe destacar que el monto de las sanciones detalladas en el art. 76º aumentarán conforme a las reglas que se detallan en el art. 77º; entre otras podemos mencionar de un 20% a un 30% cuando el infractor haya reincidido, de un 60% a un 90% cuando el infractor haya falsificado documentación., etc.

### **3.8.3 Delito de defraudación fiscal**

Según la legislación vigente, comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El art. 108º del CFF dispone lo siguiente:

*...“El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:*

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,221,950.00.*
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,221,950.00 pero no de \$1,832,920.00.*
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$1,832,920.00.”*

En consecuencia, la prisión dependerá del monto defraudado; es importante mencionar que cuando no se pueda determinar este monto, la condena será de tres meses a seis años de prisión. Si es restituido de manera inmediata, la pena aplicable podrá ser reducida hasta un 50%.

### **3.8.4 Violaciones por divulgación de información de terceros**

Cuando los representantes o contribuyentes designados en las condiciones del art. 46º del CFF divulguen, hagan uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros serán pasibles de sanciones que van de tres meses a tres años de prisión.

En el caso de los funcionarios públicos la sanción está establecida en el art. 88º, es solo de carácter pecuniaria y va desde \$ 93.560 a \$ 124.740.

En el caso de los representantes y contribuyentes, el impedimento es solo por un período de cinco años, en cambio el del funcionario público no tiene un plazo establecido.

Herbert Bettinger Barrios, especialista en precios de transferencia, plantea que estas sanciones no son suficientes para proteger a las terceras empresas independientes ya que el plazo de cinco años es relativamente corto y se podría afectar tanto su condición económica como la financiera al dejar su experiencia a la vista de sus competidores.

## **4. Normativa en materia de precios de transferencia vigente en Uruguay**

El capítulo referente a Uruguay tendrá similar estructura a los anteriores capítulos. En primer lugar veremos antecedentes en la materia, correspondientes al período inmediato anterior a la reforma tributaria. Luego veremos las normas introducidas por la reforma tributaria, comenzando con el establecimiento del principio de plena competencia.

Seguidamente trataremos aspectos referentes al análisis de comparabilidad y la metodología aplicable, para finalizar en aspectos formales del régimen y una breve mención al régimen sancionatorio.

### **4.1 Antecedentes normativos en Uruguay**

#### **4.1.1 Disposiciones contenidas previas a la reforma**

La normativa anterior a la reforma de 2007 no contenía disposiciones expresas que contemplaran el principio arm's length. El antecedente más cercano que encontramos vinculado a operaciones de comercio exterior está en los arts. 21º literal E) del Título de IRIC y 19º del Decreto 840/988. Se trataba de regulaciones de carácter general, ya que no había ninguna referencia al concepto de vinculación. El art. 21º decía:

*“Las rentas provenientes de actividades ejercidas parcialmente dentro del país se ajustarán a las siguientes normas:*

...

*E) Las rentas de fuente uruguaya derivadas de operaciones de exportación e importación, se determinarán atendiendo a los valores FOB o CIF de las mercaderías exportadas o importadas.*

*Cuando no se fije precio o el declarado no se ajuste a los que rijan en el mercado internacional, dichas rentas se determinarán de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 16º de este Título.”*

El art. 16º de la misma norma no hace más que delegar a la reglamentación el establecimiento de los procedimientos para la determinación de renta de fuente uruguaya, así como la potestad de utilizar porcentajes de utilidad ficta según el giro para la estimación de la misma. Es en el art. 19º del Decreto Reglamentario de la ley que se establecen las modalidades para proceder en esos casos:



*“Artículo 19.- Rentas de fuente uruguaya de exportaciones e importaciones.- Para determinar la renta de fuente uruguaya derivada de la exportación e importación, se procederá de conformidad con estos principios:*

- a) las ganancias provenientes de la exportación de bienes se considerarán de fuente uruguaya. La ganancia neta se establecerá, deduciendo del precio de venta mayorista en el lugar de destino, el costo de dichos bienes, los gastos de transporte y seguro hasta dicho lugar, la comisión y gastos de ventas y los gastos realizados en el Uruguay.*

*Cuando no se fije precio o cuando el precio declarado fuera inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se determinará la renta de fuente uruguaya, a cuyo efecto se tomará el precio de venta mayorista en el lugar de destino como base para la determinación de la misma.*

- b) las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la introducción de productos al Uruguay se considerarán de fuente extranjera. Sin embargo cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay, se computará por el comprador la diferencia como ganancia de fuente uruguaya.*

*En los casos en que de acuerdo con las disposiciones anteriores, deba aplicarse el precio mayorista vigente en el lugar de origen o de destino según corresponda, y éste no fuera de público o notorio conocimiento, o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análogas mercaderías que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomarán como base para el cálculo de las utilidades de fuente uruguaya los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad.”*

Básicamente señalaban que las ganancias derivadas de la exportación de bienes eran de fuente uruguaya mientras que las ganancias obtenidas por exportadores extranjeros por la introducción de productos al Uruguay eran de fuente extranjera. Sin embargo, en caso de exportaciones sin precio fijado o cuando el precio declarado fuera inferior al "precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino", la renta de fuente uruguaya debía determinarse tomando en consideración el precio mayorista en el lugar de destino.

Para las importaciones realizadas a precios superiores al "precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta el Uruguay", debía computarse la diferencia, por parte del comprador, como ganancia de fuente uruguaya, lo que significa topear el costo admitido en el precio mayorista vigente en el lugar de origen más los gastos de transporte y seguro hasta Uruguay.

Para la normativa no era necesario que se configurase la vinculación para la aplicación del método de precio mayorista en mercado de destino, es más, no existía una definición del concepto así como tampoco otorgaba pautas para definir el control de una empresa sobre otra.

La primera norma que introduce el tema de precios de transferencia es la ley 18.083 sancionada el 27/12/2006. Consecuentemente, el Poder Ejecutivo aprobó el 26 de enero del 2009 el Decreto 56/009 y el Decreto 392/009 el 24 de agosto del mismo año. Por último, la DGI aprobó el 1 de diciembre de 2009 la Resolución 2084/2009 y el 3 de diciembre la Resolución 2098/09, buscando precisar algunos aspectos de dicho régimen.

#### **4.1.2 Principio de la realidad económica**

Dentro de los antecedentes es pertinente citar el principio de realidad económica consagrado en el art. 6º de nuestro código tributario. Esta disposición aún sigue vigente y establece lo siguiente:

*“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.*

*Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.”*

Según nuestro derecho tributario, los contribuyentes tienen posibilidad de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales. De todos modos, la norma en estudio se refiere a los casos en que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta; es decir que puede desconocer las formas externas para reconducir los efectos tributarios a la realidad del negocio.

Para explicar nuestra perspectiva desarrollaremos un ejemplo sencillo:

Supongamos que la empresa A, domiciliada en territorio nacional, le vende un bien que tiene un costo de \$ 80 a \$ 100 a una empresa B, domiciliada en Panamá. A su vez esta última le vende el mismo bien a \$ 120 a la empresa C, domiciliada en Colombia. Los bienes nunca pasan por Panamá sino que van desde Uruguay a Colombia y lo que se hace es emisión de documentos desde la empresa A a B y de B a C, sin que la empresa B domiciliada en Panamá asuma ningún tipo de riesgo ni realice funciones.

En principio podría decirse que la utilidad de la empresa nacional es de \$ 20 y que debe demostrar sus precios de transferencia ya que está realizando operaciones con países con baja o nula tributación. Incluso podríamos suponer que se realizó un estudio de precios de transferencia y que los precios de la empresa nacional cumplen con el principio arm's length.

En el caso planteado, por aplicación de las normas de precios de transferencia la empresa A estaría dentro del rango arm's length, por lo que no ameritaría la realización de ningún ajuste por parte de la DGI, sin embargo considerando que la empresa Panameña no asume ningún tipo de riesgos ni funciones, la DGI podría invocar el principio de realidad económica recogido en art. 6º del Código Tributario y cuestionar el margen asignado a la empresa B.

Por lo tanto, a nuestro juicio si bien debe realizarse el estudio de precios de transferencia, ello no obsta de que se aplique en forma complementaria el art.6º del Código Tributario.

## **4.2 Principio de plena competencia**

### **4.2.1 Concepto**

El principio de plena competencia se encuentra contenido en el art. 38º del Título 4 del Texto Ordenado:

*“Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.*

*Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.*

*Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título.”*

La normativa uruguaya ha incorporado este principio sin diferir con lo que establece el art. 9º del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en su sustancia, considerando las mismas situaciones.

Entiéndase: que existan operaciones entre partes vinculadas, que el monto de las contraprestaciones, a tal respecto, no se ajuste a lo que hubieran pactado empresas independientes y que, en tal caso, deberán ajustarse de acuerdo a los métodos establecidos en el art. 41º.

Con referencia a los sujetos comprendidos, la normativa establece en el mismo artículo, que son los sujetos pasivos de IRAE. Estos sujetos son aquellos definidos por el art. 9º del Título 4, que obtengan las rentas definidas en el art.3º del mismo título.

Asimismo, el Decreto 56/009 en el art. 1º, inciso b, aclara que también se encuentran comprendidos en las disposiciones de precios de transferencia aquellos que obtengan rentas derivadas de servicios personales fuera de la relación de dependencia que tributen IRAE, ya sea por opción o por inclusión preceptiva. (Recordar que dichos sujetos tributarán en forma preceptiva IRAE, en la medida que los ingresos derivados de dichos servicios superen las 4.000.000 UI anuales, valuadas a cierre de ejercicio, de acuerdo con lo establecido en el art. 5º del Título 4 y en el art. 7º del Decreto 150/007.)

Por último, en el inciso c del mismo artículo se incluyen aquellos sujetos pasivos que efectúen operaciones con entidades residentes en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación. Dentro de ellos se incorpora a los exclaves aduaneros, tema que se tratará más adelante.

## **4.2.2 Vinculación**

Un aspecto a destacar es la configuración de la vinculación, contenida en el art. 39º del Título 4 del Texto Ordenado:

*“Artículo 39º. Configuración de la vinculación.- La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas 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, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.”*

La normativa de nuestro país ha incorporado el mismo concepto de vinculación que el art. 15.1 de la Ley de Impuestos a la Ganancia de Argentina. También de igual manera que en la legislación argentina (en su Anexo III de la Resolución 1122/01) se ha introducido en el art. 1º de la Resolución 2084/2009 una serie de supuestos por los cuales queda configurada la vinculación entre empresas. Entre ellos destacamos que existirá cuando:

**“ 1º) Configuración de la vinculación.-** A los efectos de lo dispuesto en el artículo 39 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, y sin perjuicio de otras situaciones, se considerará configurada la vinculación entre partes cuando se realicen operaciones entre sí y se verifique alguno de los supuestos que se detallan a continuación:

- a) Una entidad posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) del capital de otra.
- b) Una entidad ejerza sus influencias funcionales sobre otra entidad.
- c) Dos o más entidades tengan indistintamente:
  - c.1) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en sus capitales.
  - c.2) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en el capital de una o más entidades, e influencias funcionales en una o más de las otras entidades.
  - c.3) Una entidad en común que posea influencias funcionales sobre ellas simultáneamente.
- d) Una entidad posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de otra.
- e) Dos o más entidades tengan una entidad en común que posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de ellas.
- f) Una entidad goce de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, por parte de otra.
- g) Una entidad participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de otra.
- h) Dos o más entidades tengan una entidad en común que participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de ellas.
- i) Una entidad se haga cargo de pérdidas o gastos de otra.”

Existen diferencias entre los supuestos de vinculación en las legislaciones analizadas. Por ejemplo, el supuesto indicado por el literal a) del artículo transcrito, establece un límite sensiblemente inferior a otros países de la región. Solo a título informativo, tanto Brasil como Argentina exigen una posición mayoritaria y países como Perú, un 30 % de participación del capital. Otro aspecto destacable es que, al igual que la legislación argentina, la legislación uruguaya ha incorporado como un supuesto de vinculación el nivel de los créditos que una empresa tiene en otra, a diferencia de lo establecido en la legislación mexicana. Asimismo, dentro del concepto amplio de vinculación se incluye el caso de distribuidores exclusivos, también considerado por la legislación argentina.

También en la Resolución 2084/2009 se define el alcance del concepto de influencia funcional como un supuesto de vinculación. A tales efectos, en el artículo segundo (ver anexo normativo) se lista taxativamente qué situaciones harían suponer la existencia de influencia funcional. A vía de ejemplo, se pueden mencionar la presencia de directores, funcionarios o administradores en común o que una empresa provea la propiedad tecnológica o el conocimiento técnico que sea la base de las actividades de la otra.

Al igual que en las demás normativas analizadas, la legislación uruguaya contiene una presunción de vinculación, en la medida que los sujetos pasivos mencionados realicen operaciones con entidades ubicadas en países de baja o nula tributación. Esta presunción implica además asumir que las operaciones no se ajusten al principio de plena competencia. La disposición está contenida en el art. 40º del Título 4 del Texto Ordenado:

***“40º. Países y regímenes de baja o nula tributación.- Las operaciones que los sujetos pasivos realicen con no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación que, de manera taxativa, determine la reglamentación, se presumirán, sin admitir prueba en contrario, realizadas entre partes vinculadas y no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los valores normales de mercado entre partes independientes; en tal caso deberá aplicarse lo dispuesto por el artículo siguiente.***

*Quedan incluidas en el inciso anterior las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.”*

El Decreto 56/009 dispuso en su art. 3º una lista de 33 Estados y/o jurisdicciones de baja o nula tributación, facultando expresamente a la DGI a ampliarla. Agrega el artículo posibilidades por las cuales estos Estados o Jurisdicciones puedan excluirse de dicha lista:

- que establezcan un acuerdo de intercambio de información con Uruguay y que no puedan oponer secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información por parte de Uruguay;
- que introduzcan en su legislación modificaciones en materia de Impuesto a la Renta que le hagan perder la característica de país o régimen de baja o nula tributación.

Posteriormente, el Decreto 392/09 introduce en su art. 1º modificaciones al art. 3º del Decreto 56/009 (anteriormente citado):

*“Artículo 1º.- Agrégase al Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:*

*[...]Los regímenes de baja o nula tributación referidos en dicha norma, son aquellos cuya tasa de imposición efectiva sobre la renta, es inferior al 40% (cuarenta por ciento) de la establecida por el artículo 15 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.”*

Mención especial merecen las operaciones de residentes con entidades que operen en exclaves aduaneros, radicados en territorio nacional y que se beneficien de un régimen de baja o nula tributación, ya que las mismas se encuentran sujetas al régimen de precios de transferencia.

La definición de exclave aduanero se encuentra en el art. 6º del Código Aduanero, que se transcribe a continuación:

*“...Por exclave aduanero se entiende la parte del territorio del país, en cuyo ámbito geográfico las disposiciones aduaneras no son aplicables y también la parte del territorio del país, en cuyo ámbito geográfico se permite, la aplicación de las disposiciones aduaneras de otros países.”*

Con lo cual dentro del concepto de exclave aduanero encontramos a las zonas francas, puertos francos, recintos aduaneros, recintos aduaneros portuarios y depósitos aduaneros, y otros territorios donde no apliquen las disposiciones aduaneras. Sin embargo en el único caso en que se beneficia de un régimen de baja o nula tributación, y que por lo tanto aplica el régimen de precios de transferencia es en el de operaciones con usuarios de zona franca. Esto sin perjuicio del caso previsto en el art.52º literal i) del Título 4. Para este tipo de operaciones existe una salvedad introducida por el mismo art. 1º del Decreto 392/009:

*“Quedan excluidas del régimen que se reglamente, las operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en los exclaves a que refiere el inciso anterior ubicados en territorio nacional, destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos.”*

El objeto de esta última disposición es exonerar del régimen de precios de transferencia a todas aquellas empresas que operen desde territorio nacional prestando servicios de soporte y bienes consumidos dentro de los exclaves. Un ejemplo de esto podría ser la compra de insumos de los restaurantes que operan dentro de las zonas francas. Entendemos muy importante esta disposición ya que de no existir sería impracticable una demostración de precios de transferencia para aquellos comerciantes pequeños que abastecen los exclaves. Aún así, la redacción dada por el art. 3º de la Resolución 2084/2009 agrega otra condición para que dichas operaciones se encuentren excluidas del régimen: que no debe existir vinculación entre las partes, como manera de mitigar maniobras elusivas.

Un caso particular es el de los explotadores de las zonas francas. En relación con los bienes y servicios que le vendan empresas ubicadas en territorio no franco, esas operaciones no están sujetas al régimen de precios de transferencia ya que se trata de operaciones entre dos contribuyentes de renta que no gozan un régimen de baja o nula tributación. En relación con los bienes o servicios que compre o venda a usuarios de zona franca estará enmarcado en el art.40º del título 4 y por lo tanto sujeto al régimen de precios de transferencia.

### **4.3 Análisis de comparabilidad**

La legislación uruguaya define en el art. 6º del Decreto 56/009 el concepto de operación comparable. Ésta no difiere de la establecida por la OCDE y las demás legislaciones estudiadas:

*“... serán consideradas comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos, y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad”*

El artículo continúa diciendo que deben tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, a partir del método que mejor se adapte en cada caso, considerando entre otros los siguientes:

- Las características de la transacción, es decir si se trata de la venta de un bien tangible, un servicio financiero, etc.
- Las funciones o actividades desarrolladas.
- Los términos contractuales.
- Las circunstancias económicas.

Existe una estrecha semejanza entre nuestra legislación y la argentina en estos puntos y en los artículos siguientes relacionados con el tema. Considerando que se realizó un análisis exhaustivo en el capítulo de Argentina, aquí solo se hará una somera mención de los mismos.

Si bien los elementos y circunstancias mencionados no se enumeran como los únicos a considerar, cabe destacar que no se contemplan como elemento importante las estrategias comerciales llevadas adelante por el contribuyente; estas sí son recogidas y justificadas por las directrices de la OCDE.

En el art. 7º del mismo decreto se encuentra una lista no taxativa de elementos a tomar en cuenta para la eliminación de las diferencias detectadas en la aplicación de los criterios de comparabilidad:

- Plazo de pago.
- Cantidades negociadas.
- Propaganda y publicidad.
- Costo de intermediación.
- Acondicionamiento, seguro y flete.
- Naturaleza física y de contenido.
- Aspecto temporal de las transacciones.



Todas las regulaciones mencionadas, ya sean las del art. 6º como las del 7º son de carácter general (salvo una excepción): no se realizan ponderaciones de importancia de cada uno de estos elementos en función del método seleccionado, como sí lo hace la OCDE.

La excepción antes citada se encuentra establecida en el art. 9º del mismo decreto:

*“El método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.”*

## **4.4 Métodos aplicables para alcanzar el principio de plena competencia**

### **4.4.1 Consideraciones generales**

En cuanto a los métodos posibles de ser utilizados por los contribuyentes para ajustar dichas operaciones, la legislación uruguaya ha optado por el principio de “método más apropiado” -al igual que lo ha hecho la legislación argentina- sin establecer preferencias entre ellos como lo sugiere la OCDE en sus Directrices. Dicho principio está establecido en art. 41º del Título 4:

*“Para la determinación de los precios de las operaciones a que aluden los artículos anteriores serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.”*

A su vez, la legislación uruguaya ha contemplado la definición de los métodos a utilizar de la misma manera que la legislación argentina. Contempla la utilización de los siguientes métodos, según el art. 41º del Título 4 y el artículo 4º del Decreto 56/009:

- Precio comparable entre partes independientes.
- Costo más beneficios.
- Precio de reventa fijados entre partes independientes.
- División de ganancias.
- Margen neto de la transacción.

En contraposición con la OCDE, la normativa uruguaya ha dejado de lado la utilización del método de distribución residual de ganancias.

#### **4.4.2 Rango intercuartil**

La normativa uruguaya adopta este mecanismo estadístico, en caso de que por la aplicación de alguno de los métodos, se determine más de una transacción comparable. El Decreto Reglamentario 56/009 en su art. 8º establece que en caso de que el precio, margen de utilidad o monto de la contraprestación se encuentren dentro del rango intercuartil, se considerarán como pactados entre partes independientes.

En caso de que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad sea menor al valor al que corresponde el primer cuartil, se tomará como precio de plena competencia el valor correspondiente a la mediana menos un 5% y se requerirá el ajuste a ese valor. Para el caso inverso, en que el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad sea superior al valor que corresponde al tercer cuartil, se requerirá el ajuste al valor de la mediana incrementada en un 5%.

El último párrafo de este artículo establece que en caso de que el primer cuartil fuese superior al valor de la mediana disminuida en un 5%, este último valor sustituirá al del primer cuartil. Lo mismo hace respecto al tercer cuartil, asegurando que la variación del rango nunca podrá ser inferior a 10%.

Actualmente no existen instrucciones de cómo debe realizarse el armado del rango, por lo tanto es de esperar que la DGI mediante resolución determine y reglamente los aspectos prácticos y oriente al contribuyente, como lo hacen tanto la administración tributaria argentina como la mexicana.

#### **4.4.3 Tratamiento de operaciones relativas a commodities**

La normativa uruguaya ha introducido algunas excepciones a la aplicación del principio de método más apropiado. Dentro de este capítulo, trataremos dos clases de operaciones: en primer lugar, las operaciones de exportación y de importación de commodities entre vinculadas y, en segundo lugar, las mismas operaciones entre vinculadas, pero a través de un intermediario del exterior.

##### **4.4.3.1 Operaciones de importación y exportación entre vinculadas**

Con referencia al primer tipo de operaciones, el art. 42º del Título 4 dispone lo siguiente:

*“Para las operaciones de importación y exportación, que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya, salvo prueba en contrario.*”

*Lo dispuesto en este inciso, regirá para operaciones de importación y exportación, relativas a mercaderías embarcadas a partir de la vigencia de la presente ley.”*

La ley ha incorporado un régimen particular para el caso de commodities, ya que exige, salvo prueba en contrario, la utilización del *precio comparable entre partes independientes*. La disposición anterior refleja claramente una preferencia por dicho método, algo que está en concordancia con lo establecido por las Directrices de la OCDE en su párrafo 2.7:

*“Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.”*

En tanto el art.42º admite prueba en contrario, el contribuyente puede argumentar la no utilización de dicho método, remitiéndose al art. 9º del Decreto 56/09 transcripto anteriormente.

#### **4.4.3.2 Operaciones de importación y exportación a través de un intermediario**

A tal respecto el art. 43º del Título 4 dispone lo siguiente:

*“Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios.- Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, cuando se trate de operaciones realizadas entre sujetos vinculados, que tengan por objeto productos primarios agropecuarios y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario en el exterior que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se aplicará preceptivamente el método de precios comparables entre partes independientes, considerándose tal, a los efectos de este artículo, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario.”*

La normativa uruguaya ha incorporado la misma disposición que la argentina. En el capítulo 2, donde se analiza esta última, se estableció que dicho método surgió como consecuencia de inspecciones realizadas en su momento por la AFIP, en las cuales había constatado que empresas exportadoras argentinas (mayormente dedicadas a la exportación de granos), utilizaban estos intermediarios de manera de colocar la renta en el exterior. El artículo establece que deben verificarse en forma simultánea los mismos tres supuestos que hacen preceptiva la utilización de dicho método. Las condiciones serán: que se trate de operaciones entre empresas vinculadas, que exista un intermediario en el exterior que no sea el destinatario final de la mercadería y que tenga como objeto productos primarios agropecuarios o bienes con cotización conocida.

El siguiente inciso del mismo artículo establece las condiciones en las cuales el método no sería aplicable, tomando como fuente lo establecido en el octavo párrafo del art. 15º de la Ley de Impuestos a las Ganancias de Argentina:

*“El método dispuesto en el inciso anterior no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el intermediario reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:*

**A) Tener residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables...”**

*Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.*

**B) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.”**

**C) Sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador, en su caso, no podrán superar el 30% (treinta por ciento) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.”**

Al respecto, el Decreto 56/009 en su art. 11º establece que, para determinar si la actividad principal es la intermediación en la comercialización con vinculadas, deben relacionarse las compras y ventas con tales entidades con las compras y ventas totales realizadas por el intermediario. Por otro lado, con referencia a rentas pasivas, el art. 12º incluye dentro de las mismas los alquileres de inmuebles -siempre que no sea una actividad habitual-, préstamos, venta o participación en el rendimiento de acciones, cuotas o participaciones sociales, así como los rendimientos derivados de colocaciones y la explotación de regalías

El mismo art. 11º indica que, para probar los tres requisitos transcriptos más arriba, el contribuyente debe fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de valor todo tipo de apreciación de carácter general. El articulado es también, en este caso, tomado de lo que dispone la legislación argentina y no existe ninguna Resolución o Decreto que establezca el alcance del concepto de comprobantes fehacientes y concretos.

#### **4.4.3.3 Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes**

Un aspecto que nos parece de singular importancia es el referente al precio al cual deben realizarse las operaciones antes mencionadas. Las mismas deben establecerse a un precio internacional de público y notorio conocimiento, de acuerdo con lo establecido en los art. 42º y 43º del Título 4, con las excepciones antes mencionadas. Asimismo, la Resolución 2084/009, introdujo en su art. 9º una lista taxativa de productos y su respectivo mercado transparente para el establecimiento del precio internacional.

Con la redacción introducida por el Decreto 392/009, se fijaron algunas otras pautas para establecer el precio a efectos de determinar la renta neta de fuente uruguaya. El art. 2º de este decreto agrega lo siguiente al art. 9º del Decreto 56/009, para el caso de las operaciones contenidas en el art. 42º del Título 4:

*"Artículo 9º Bis.- Operaciones de importación y exportación entre partes vinculadas. El método establecido por el artículo 42 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, será de aplicación exclusivamente cuando las operaciones de importación o exportación se realicen entre partes vinculadas.*

*A tales efectos:*

*a) para las operaciones de importación se tomará la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior;*

*b) para las operaciones de exportación, se tomará la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior.*

*En caso que el contrato no estuviera registrado de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 Bis del presente decreto, deberá tomarse la cotización a que refiere el inciso segundo, a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente.*

*El valor de cotización referido en el presente artículo, podrá ser razonablemente ajustado a los valores de la mercadería puesta en el mercado local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes."*

El Poder Ejecutivo fijó así topes a la baja en el caso de las exportaciones; es decir que el precio fijado por el contribuyente no puede ser menor a la menor de las cotizaciones existentes en el mercado a la fecha de embarque. Ocurre lo mismo con importaciones, solo que en el sentido inverso: las importaciones

establecidas por el contribuyente, a efectos de determinar su renta neta, no podrán tener un importe mayor a la mayor de las cotizaciones que brinda el mercado a esa fecha.

Otro aspecto a considerar es lo dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 9º Bis, que permite que el contribuyente pueda utilizar como fecha de cotización la del momento en que se pactó la operación y no la de la fecha de embarque. Para esto es necesario que registre los contratos de compraventa de acuerdo con lo dispuesto en el art. 6º del Decreto 392/009, que agrega al art. 13º del Decreto 56/009, lo siguiente:

*“Artículo 6º.- Agrégase al Decreto N° 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:*

*‘Artículo 13º Bis.- Registro de contratos de compraventa. La Dirección General Impositiva instrumentará un registro de contratos de compraventa de los bienes comprendidos en las disposiciones de los artículos 42 y 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Dicha Dirección podrá celebrar acuerdos con entidades gremiales nacionales de reconocido prestigio, con la finalidad de que éstas desarrollen total o parcialmente las referidas tareas registrales”.*

*El registro de los referidos contratos tendrá carácter opcional para los contribuyentes, y serán oponibles a la Administración Tributaria, siempre que se registren dentro de los cinco días hábiles del mes siguiente al de su celebración.*

*A los efectos dispuestos precedentemente, se considerará nula la inscripción de aquellos contratos en los que la identidad de productos, fechas o partes vinculadas, hagan presumir que los mismos modifican negocios previamente pactados, no reflejando la realidad de la operativa.”*

Respecto del registro de contratos de compraventa, la DGI dispuso, a través de la Resolución 2084/2009 en su art. 4º, que estará a cargo de la Cámara Mercantil de Productos del País y que a su vez los contratos de compraventa de bienes registrados no deben exceder los 240 días de plazo, según el art. 5º.

Entendemos que esta medida es un avance respecto a lo establecido, por ejemplo, en la legislación argentina; ésta no contempla dicha posibilidad en la medida que los precios que se pactan para una operación pueden variar considerablemente con el precio de fecha de embarque, ya que los commodities suelen tener precios un tanto oscilantes en el corto plazo.

Con referencia a las operaciones dispuestas por el art. 43º del Título 4, la mecánica es la misma y está contenida en el art. 5º del Decreto 392/009, que sustituye al art. 13º del Decreto 56/009, con lo cual se reiteran los comentarios anteriores.

## **4.5 Aspectos formales del régimen de precios de transferencia**

### **4.5.1 Documentación**

En la ley 18.083 de diciembre de 2006 se da la potestad a la Administración de solicitar declaraciones juradas especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y verificar los precios convenidos entre sujetos pasivos y entidades vinculadas domiciliadas en el exterior. No se hacen mayores precisiones, delegando en el Poder Ejecutivo la instrumentación de los procedimientos y la determinación precisa de la información a solicitar al contribuyente.

El Poder Ejecutivo, dos años después de la sanción de la ley, en su Decreto Reglamentario 56/009 hace las primeras precisiones en lo que refiere a precios de transferencia. En el mismo delega en la Dirección General Impositiva el establecimiento de las condiciones relativas a las declaraciones juradas especiales a las que hace mención la ley.

El art. 15º del mismo decreto otorga a la entidad recaudadora la potestad de requerir a los contribuyentes alcanzados por el régimen, la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia declarados, así como los criterios de comparación utilizados. Para la presentación de esta información, el contribuyente contará con un período no menor de ocho meses, contados desde el cierre del ejercicio económico considerado.

La Dirección General de Impositiva, al emitir la resolución, restringió la cantidad de contribuyentes que deben presentar información anual a aquellos realicen operaciones comprendidas en el régimen y a su vez verifiquen alguna de las siguientes condiciones:

- Se encuentren incluidos en la División Grandes Contribuyentes.
- El monto de las operaciones sea superior a las UI 50.000.000 (cincuenta millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente.
- Hubieran sido notificados por la Dirección General Impositiva.

La información que solicita la Dirección General de Impositiva consiste en una declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen. También exige, para aquellos casos en los que los contribuyentes no estuviesen obligados por otras disposiciones, a presentar estados contables. Por último, la resolución establece que se deberá presentar un Estudio de Precios de Transferencia.

El art. 11º de la Resolución 2084/009 determina cuál es la información mínima que debe contener este estudio:

- a) El detalle de las actividades y funciones desarrolladas.*
- b) Los riesgos asumidos y los activos utilizados para realizar dichas actividades y funciones.*
- c) El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el referido estudio.*
- d) Detalle y cuantificación de las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.*
- e) Identificación de las entidades con las que se realizaron las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.*
- f) Método utilizado para la determinación de los precios de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el más apropiado, así como los motivos por los cuales se descartaron aquellos no utilizados.*
- g) Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.*
- h) Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.*
- i) Detalle de los comparables seleccionados que se desearon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.*
- j) La cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.*
- k) La determinación de la mediana y el rango intercuartil.*
- l) Descripción de la actividad empresarial, las características del negocio, y otros elementos relevantes de las entidades comparables.*
- m) Las conclusiones del estudio.”*

Quando el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia se realice sobre la situación de una entidad del exterior, se le exigirá al contribuyente prueba documentada certificada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada.

Los sujetos pasivos, se encuentren obligados o no a presentar la información anual, deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a los efectos de demostrar y justificar la



correcta determinación de dichos precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia declarados.

#### **4.5.2 Carga de la prueba**

Al igual que en las demás legislaciones estudiadas, la carga de la prueba en principio se encuentra a cargo del contribuyente. Si bien el artículo 38 del título 4 establece una presunción de que las operaciones que los sujetos pasivos de IRAE realicen con entidades vinculadas, serán consideradas como celebradas entre partes independientes, la DGI en virtud de lo establecido en el art. 46 de la ley 18083 y el art. 15 del Decreto 56/009, dictó la resolución 2084/009 que establece la obligación de presentar información anual sobre precios de transferencia.

Entendemos razonable el monto límite establecido en UI 50.000.000, ya que a nuestro juicio contempla la capacidad de las empresas del mercado y, al ser una cifra considerablemente alta, no deberán presentar el estudio de precios de transferencia muchas empresas pequeñas. Es una cifra muy superior a la vista tanto en México como en Argentina.

Como dispone el art. 38º de la ley 18.083, la carga de la prueba se invertirá cada vez que la DGI considere que los precios de los contribuyentes no se ajustan a las prácticas del mercado entre entidades independientes. Si logra probarlo de manera fehaciente, podrá ajustar sus precios según lo establecido en el art. 41º. Esta disposición está alineada a nuestro sistema jurídico, es decir, es jurídicamente correcto que exista esta demostración del organismo recaudador, de lo contrario se estarían violando algunos principios constitucionales.

Para el caso de los contribuyentes que no están obligados a presentar información anual de precios de transferencia la carga de la prueba estará en manos de la DGI de acuerdo a lo visto en el párrafo anterior.

#### **4.6 Convenios de doble imposición y acuerdos anticipados de precios**

En la actualidad el estado uruguayo tiene dos tratados de carácter general (con Alemania y Hungría) sobre renta y patrimonio, referentes a todo tipo de operaciones, y otros de carácter particular que tratan operaciones puntuales, tales como transporte aéreo o marítimo. En cuanto a su estructura, ambos convenios coinciden en su mayoría con lo establecido por el Modelo de Convenios de Doble Tributación

de la OCDE. Según fuentes de la DGI, Uruguay está en vías de obtener convenios con España, México, Chile, Portugal, India, China, Corea del sur y Francia entre otros.

Con referencia a los acuerdos anticipados de precios, el Poder Ejecutivo, a través del Decreto 392/09 en su art. 15º, estableció la posibilidad de celebrarlos con los contribuyentes. Los mismos no podrán exceder los tres años, a partir del último del ejercicio cerrado luego de establecido el régimen. En cuanto a los contenidos de la propuesta del acuerdo y los procedimientos a seguir, el Poder Ejecutivo facultó a la DGI a establecerlos, sin que ésta se haya expedido hasta la fecha.

## **4.7 Régimen sancionatorio**

El régimen de sanciones aplicable a los precios de transferencia es el régimen general, ya que no existe ninguna disposición particular. Es decir que se aplicarán disposiciones contenidas en los capítulos 5 y 6 del Código Tributario.

## **5. Conclusiones y recomendaciones**

En la actualidad, en el Uruguay no existe gran experiencia sobre el tema en estudio. Si bien la ley que pone en vigencia el régimen de precios de transferencia es sancionada y promulgada en diciembre de 2006, los decretos reglamentarios y las resoluciones del organismo recaudador son del año 2009, quedando aún pendiente de reglamentación algunos aspectos.

La legislación nacional presenta grandes similitudes con la argentina y esta última se basa en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE. Es por ello que en sus puntos más relevantes encontramos disposiciones similares a las planteadas en las directrices de esta última. De todos modos, nuestro régimen tiene algunas disposiciones novedosas, que lo hacen en algunos puntos diferente al régimen argentino, sin perjuicio de alinearse a lo establecido por la OCDE.

**El principio de plena competencia** tiene consagración legislativa en el art. 38 de la ley 18.083 y no presenta diferencias con lo que establecen las guías de la OCDE y los demás regímenes estudiados. Tanto este principio como las demás disposiciones de precios de transferencia deben respetarse sin perjuicio de las limitaciones a la deducción de gastos establecidas para la determinación de la renta neta.

Por otra parte nuestra legislación contiene una lista de 33 **jurisdicciones** consideradas **de baja o nula tributación** y sobre todas las operaciones realizadas con éstas desde territorio aduanero nacional deben aplicarse las disposiciones de precios de transferencia, con la presunción de no cumplir el principio de plena competencia. La lista es abierta y pueden entrar y salir jurisdicciones dependiendo del cumplimiento de ciertas pautas que se incluyen en la reglamentación. También se consideran de nula o baja tributación todas aquellas jurisdicciones donde la alícuota de impuesto a la renta sea menor al 40% de la vigente en el Uruguay; es decir un 10%. A nuestro juicio en este aspecto tenemos disposiciones más flexibles que los regímenes estudiados, ya que Argentina se basa en una lista taxativa de 88 jurisdicciones y México se remite a la lista proporcionada por la OCDE, agregando a la misma aquellas jurisdicciones cuya alícuota sea inferior al 21% (75% de la alícuota del impuesto sobre la renta mexicano).

El concepto de **operación comparable** adoptado por nuestra legislación es el mismo que el establecido por la OCDE y los demás regímenes estudiados. No obstante, las disposiciones referidas al análisis de comparabilidad presentan solo recomendaciones generales sobre aquellos elementos a tener en cuenta para realizar el mismo al igual que Argentina. A nuestro juicio, dichos elementos deberían estar planteados como lo establece la OCDE, haciendo referencia a la importancia que tiene cada uno en función del método utilizado, lo que ayudaría a evitar errores por parte de los contribuyentes al hacer sus estudios de precios de transferencia. Esto no ocurre en nuestra legislación, salvo en el caso del método del precio comparable en el cual prioriza las características de los productos por sobre el resto.

Adicionalmente, encontramos otros vacíos en lo que refiere a los **ajustes de comparabilidad**. En las entrevistas realizadas tanto al Cr. José María Segura de Argentina como al Cr. Juan Pablo Guerrero de México, hemos podido recoger que uno de los grandes problemas que se presentan en la práctica es la determinación y realización de los ajustes relacionados con capital de trabajo y riesgo país, aunque este último en la actualidad no lo están realizando ya que las administraciones tributarias de ambos países no lo admiten.

Entendemos que la legislación nacional debería proporcionar instrucciones o guías para la elaboración los mismos, ya que estos pueden resultar complejos y a su vez generar resultados muy diversos. En lo que refiere al **ajuste de capital de trabajo** existe una publicación de la OCDE, llamada Comparability, que hace hincapié en estos aspectos y explica que hay tres cuentas que generalmente son consideradas para la realización de este ajuste, y por tanto, para la obtención de precios comparables más precisos. Estos son: cuentas por cobrar, inventarios y cuentas por pagar. Si bien esto es recogido por gran parte de la experiencia mundial y además, entendemos que es la doctrina más recibida, nada asegura que el organismo recaudador aceptará un ajuste basado en este criterio. Por lo tanto, el establecimiento de guías, además de facilitarle al contribuyente el análisis, le brindaría certidumbre, lo que entendemos de significativa importancia.

Con respecto al **ajuste por riesgo país**, estimamos que debe ser considerado y permitido, a diferencia de lo que sucede tanto en Argentina como en México. Hasta el momento no existe pronunciamiento sobre si el mismo es aceptado o no en nuestro país por el organismo recaudador. En caso de que así fuese, es necesario determinar cuál es el mecanismo para la obtención de la prima. Éste es un tema sumamente discutido por los expertos a nivel mundial y por lo tanto existen varias corrientes, por lo que debería establecerse claramente si la misma debe fijarse por diferencias en las tasas de interés - reales o nominales -, por el rendimiento de los bonos soberanos, o basándose en índices de consultoras privadas, como el EMBI (Índice de Bonos de Países Emergentes, publicado por J. P. Morgan). Otra alternativa es utilizar la evolución de los indicadores de rentabilidad para efectuar la comparación entre la parte testeada y el país del comparable.

En relación con el sujeto a testear, nuestro país adoptó la posibilidad de **realizar el estudio de precios de transferencia sobre el sujeto extranjero**. Esta disposición la consideramos un cambio muy relevante con relación al régimen argentino, ya que permite utilizar sin restricciones la regla de método más apropiado, evitando de esta forma dificultades y, en consecuencia, la pérdida de precisión en el análisis de precios de transferencia que tanto critican los especialistas argentinos. De todos modos esta alternativa requiere de la disponibilidad de más información para sustentar el estudio de precios de transferencia.

Con relación a **los métodos utilizados** coincidimos con la normativa argentina, en tanto se sugiere usar el método más apropiado entre los tradicionales y no tradicionales al tiempo que se incorpora lo que la

doctrina llama el sexto método, que no es más que el método de precio comparable de utilización obligatoria para aquellas operaciones de bienes con cotización de público y notorio conocimiento. Además a diferencia de México y de la OCDE nuestra legislación no contempla el método de distribución de utilidades residual.

En las **transacciones de bienes con cotización internacional de público y notorio conocimiento**, ya sea con un intermediario o no, y que deben utilizar el método de precio comparable, se introduce la posibilidad del registro del contrato comercial por parte del contribuyente y la utilización de la fecha del mismo para el establecimiento de los precios. Si bien no estamos de acuerdo con la utilización del sexto método, ya que en la práctica el contribuyente en muchas oportunidades tributa sobre valores superiores a los reales, entendemos como favorable esta disposición. Teniendo en cuenta la inestabilidad de los precios de los commodities en las bolsas internacionales, esta posibilidad es muy importante para los contribuyentes y la Administración, ya que les brinda certidumbre sobre los precios sobre los que tributarán, y además los primeros no deben estar especulando o proyectando el precio del commodity para el día de la carga.

También consideramos relevante el listado proporcionado por la Resolución 2084/009 de la DGI de los **mercados transparentes**, a los cuales el contribuyente debe recurrir para determinar sus precios fiscales. Esto es algo que en la legislación argentina no está detallado y que genera cierta incertidumbre. A pesar de ello, para que el sistema sea más justo, creemos conveniente el monitoreo de manera periódica de los precios a los que transan las empresas nacionales para evaluar la consistencia de los mismos con los proporcionados por dichos mercados y sin perjuicio de la admisión de la prueba en contrario.

La administración tributaria uruguaya no ha publicado hasta el momento **instrucciones precisas para elaborar el rango intercuartil**, como sí lo han hecho México y Argentina. Estos dos países utilizan criterios similares para la elaboración, no así para el ajuste. Entendemos que es necesario que la DGI se pronuncie en este aspecto, ya que el rango puede ser construido de diversas maneras, por lo que instrucciones claras le proporcionarían mayor certidumbre al contribuyente. También debería indicar la forma en que debe ser utilizada la información de varios ejercicios fiscales, utilizando el método polling o los promedios, ya sean simples o ponderados por alguna variable, como pueden ser las ventas. El que la Administración no se pronuncie en estos aspectos perjudica al contribuyente, ya que generalmente utiliza los criterios más exigentes, buscando generar el rango intercuartil más estrecho para evitar posibles sanciones.

El numeral ocho de la Resolución 2084/009 prevé un caso particular: la aplicación del régimen de precios de transferencia a operaciones realizadas desde y hacia **exclaves aduaneros**. La misma dispone que se encuentran incluidas en el art. 42º del Título 4 del Texto Ordenado aquellas operaciones realizadas entre contribuyentes de IRAE que no sean usuarios de Zona Franca y entidades constituidas en el exterior, que sean efectuadas desde y hacia zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas dentro

del territorio nacional donde no sean aplicables las disposiciones aduaneras. El art. 42º habla de importación y exportación y cuando se realizan operaciones desde y hacia exclaves aduaneros no existe ninguna de las dos figuras. Si no se hubiera incorporado este numeral, estas operaciones hubieran quedado fuera de las hipótesis de aplicación de las normas de precios de transferencia.

Otro aspecto relevante en relación a este tema, es relativo a los explotadores de las Zonas Francas. Entendemos que la Administración debería dictar normas más específicas en referencia a los mismos. La normativa dice que están exoneradas del régimen de precios de transferencia aquellas operaciones de venta de bienes o prestaciones de servicios realizadas desde territorio aduanero nacional a entidades que operen dentro del exclave, siempre que sean destinadas a ser utilizadas exclusivamente dentro del mismo. Los explotadores de Zonas Francas están ubicados fuera del territorio aduanero nacional, por lo que no estarían alcanzados por la exoneración y deben aplicarse normas sobre precios de transferencia por cada servicio que prestan o cada bien que venden, teniendo en cuenta que son sujetos pasivos de IRAE que realizan operaciones con entidades que operan dentro del exclave. Entendemos que esto no debería ser así y que la normativa debería contemplar este caso.

En lo que se refiere a **documentación y carga de la prueba** encontramos que la legislación nacional contempla la dimensión de las empresas sujetas al régimen y le solicita el estudio de precios de transferencia solo aquellas que superen un monto de operaciones de UI 50.000.000, o que estén incluidos dentro de la División grandes contribuyentes. Esta disposición resulta muy importante ya que dicho estudio no será una carga insostenible para aquellas empresas pequeñas y solo será realizado por aquellas que a priori lo pueden costear. Esto sin perjuicio de que quienes no alcancen el nivel requerido de operaciones, realicen de todas formas el estudio de precios de transferencia para sustentar sus operaciones.

Existe la posibilidad de establecer **acuerdos de precios anticipados (APA)** con el organismo recaudador. Si bien aún no existen normas procesales sobre los mismos, la opción ya está contemplada en el decreto y por lo tanto ya puede ser aplicada.

Con relación a los **acuerdos multilaterales**, al igual que en el caso de Argentina, el hecho de que Uruguay disponga artículos en los convenios para evitar la doble tributación (ejemplo: art. 188º del Título 2 del Texto Ordenado, en el marco del convenio con Alemania), no hace que sea precisa su implementación. Las Directrices de la OCDE recomiendan normas procedimentales para alcanzar los APA, en su párrafo 4.62

Es así que países como Dinamarca, Estados Unidos y China, han adoptado unas Guías de Procedimiento para alcanzar Acuerdos Anticipados de Precios, confeccionadas por el PATA (Pacific Association of Tax Administrators). Dicho documento establece normas que establecen formalidades que deben cumplir los contribuyentes para la obtención de un APA multilateral, buscando fomentar el uso de los mismos. Por lo cual entendemos que la legislación uruguaya, siguiendo las sugerencias de la OCDE y al igual que los

miembros del PATA, debería buscar establecer normas a tales efectos, a través de convenios internacionales.

Con relación a los **acuerdos unilaterales**, el Decreto 392/09 en su art. 7º establece la posibilidad de celebrar acuerdos con la DGI sin exceder el plazo de tres ejercicios fiscales. Por este medio no se evita la doble imposición, pero sí le brinda certeza tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal, siendo éste el principal argumento para la celebración de los mismos.

Visto que lo único que dispone la normativa uruguaya es la posibilidad de celebrar acuerdos anticipados de precios, creemos pertinente elaborar normas internas que establezcan medios de consulta, tales como el visto en la normativa mexicana en el Código Fiscal de la Federación, art. 34 A, o en sus normas de procedimiento en la Resolución Miscelánea Fiscal. Entendemos que debido a lo reducido que es el universo de las empresas contempladas dentro de las disposiciones de precios de transferencia, en la medida que se celebren algunos acuerdos unilaterales se abarcaría gran parte de dicho universo y además, tanto el contribuyente como la DGI tendrían la certeza a la hora de establecer el monto imponible para los impuestos, en una materia que muchas veces puede generar largos y costosos conflictos.

El **ajuste correlativo** no está contemplado dentro de la legislación nacional por lo que entendemos que solo se realizará a través de un procedimiento amistoso establecido en un convenio para evitar la doble imposición. Dada la escasa cantidad de convenios firmados por Uruguay, esto no será algo que veremos muy a menudo, con lo cual parecería menester que se celebrara una mayor cantidad de convenios bilaterales.

La legislación nacional no prevé la **corrección del efecto en otros impuestos** directamente asociados a la transacción, como consecuencia de los ajustes que surjan por concepto de precios de transferencia. Esto se debe a que la reglamentación de precios de transferencia está únicamente asociada al Impuesto a las Rentas de la Actividades Empresariales. Claramente el contribuyente se encuentra perjudicado al no ser contemplado por la Administración en este aspecto.

Para lo referente a precios de transferencia, en nuestro país se aplica el **régimen general sancionatorio**. A nuestro juicio éste no es el ideal, ya que por un lado la mecánica de precios de transferencia plantea a los contribuyentes una dificultad muy importante a la hora de demostrar que sus precios cumplen con el principio de plena competencia, y por otro lado la Administración tiene un gran interés por tener actualizada su base de datos, ya que ésta puede ser utilizada como comparable secreto. Es por estas razones que consideramos más adecuado el régimen mexicano y no el argentino.

Las **sanciones al incumplimiento de los deberes formales** deberían ser más onerosas que el régimen general. Otra opción, teniendo en cuenta que la contravención en nuestro país tiene un mínimo de dos

mil y un máximo de doscientos mil pesos, sería establecer sanciones más cercanas al máximo establecido que al mínimo. De esta forma se incentivaría a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones en tiempo y forma. Por otra parte, la Administración Fiscal estaría asegurando el establecimiento de una adecuada base de información, de gran relevancia para el funcionamiento del sistema.

Con respecto a las **sanciones materiales**, deberían ser menores a las del régimen general, ya que la experiencia internacional indica que la dificultad que trae la mecánica de precios de transferencia hace que en infinidad de oportunidades surjan diferencias entre las liquidaciones del contribuyente y lo que entiende el organismo recaudador. La OCDE plantea en sus Directrices que los precios de transferencia no son una ciencia exacta y que requieren de la facultad de juzgar por parte del contribuyente y de la administración fiscal; aclara que en un caso difícil, por la complejidad de los hechos a ser evaluados, aún el mejor intencionado contribuyente puede cometer un error honesto y que deberá procurarse que la administración del sistema de penalidades aplicables a dicha problemática sea justa y no se convierta en una carga indebida para el contribuyente.

Existe una nueva tendencia internacional que pretende que exista una mayor **coordinación entre las autoridades aduaneras y las fiscales** a la hora de la valoración de las mercaderías en el marco de las políticas de los precios de transferencia. Hay países que están trabajando en ese camino, como el Reino Unido, que ha unificado el servicio aduanero y la administración tributaria. El tema no es de sencilla implementación, el Acuerdo de Valoración en Aduana del Gatt/OMC no permite realizar ajustes, salvo los previstos en su art. 8º, entre los cuales no se encuentran los que resulten necesarios para contrarrestar el efecto de la vinculación. De todos modos, entendemos que el fin buscado es correcto y que al coordinar las políticas le proporcionarían al contribuyente además de certidumbre, economía en los costos de cumplimiento, ya que debería presentar un único estudio de precios a ambas autoridades. Para la Administración también sería beneficioso, ya que se coordinarían esfuerzos y recursos para fiscalizar a los contribuyentes.

Sería justo, para el contribuyente y la Administración Tributaria, que en el caso de que difieran las valoraciones de aduana y las efectuadas por la Administración, sean ajustadas ambas al mismo valor, y sea efectuada la devolución del exceso de aranceles aportados. En caso de que la valoración de Aduana sea inferior a la efectuada por la DGI, el contribuyente debería ajustar el valor de los aranceles al alza.

Es claro que el ajuste propuesto genera incertidumbre, de todos modos entendemos que es correcto y debe ser tomado como un paso intermedio a la sincronización total entre ambas. Lograda ésta, no existiría la necesidad de ajustar los impuestos ya erogados. Comprendemos la dificultad que existe en valorar la mercadería en aduanas, ya que no se dispone del tiempo necesario para hacer un estudio completo; de todos modos existen soluciones a este problema, como instrumentar un régimen de anticipos de aranceles, o en el marco de un acuerdo previo, utilizar los mismos valores que la Administración Tributaria.



Por último cabe destacar que si bien constituye un avance la introducción de disposiciones relativas a precios de transferencia que se alinean en buena medida con las directrices de OCDE, queda un largo camino por recorrer para perfeccionar el régimen, lo que se irá logrando con la experiencia que vaya surgiendo de la casuística.

## 6. Cuadro comparativo de los regímenes

	OCDE	Argentina	México	Uruguay
Análisis de comparabilidad y justificación de los precios	- Sujeto local y del exterior	- Sobre el sujeto local (artículo 9 RG 1122/01)	- Indistinto, sujeto local o del exterior	- Indistinto, sujeto local o del exterior (Artículo 5 Dec. 56/09)
Prioridad metodológica	- Método del Precio Libre Comparable en primer lugar (párrafo 2.7) - Métodos tradicionales en segundo lugar - Métodos no tradicionales en último lugar	- Regla del mejor método, no existe prioridad (párrafo 5to del art. 15 LIG) - Excepción Sexto Método (párrafo 6to del art. 15 LIG)	- Ídem OCDE (art. 216 inciso 8 LISR)	- Ídem Argentina (art 41 T. 4to T.O.) - Excepción operaciones de importación y exportación (art. 42 y 43 Título 4to T.O)
Métodos Aplicables	- Método Precio Libre Comparable - Método del Precio de Venta - Método del Coste Incrementado - Método del Margen Neto - Método de reparto de beneficios - Método de reparto de beneficios residual	- Ídem OCDE, excluye Método de reparto de beneficios residual (párrafo 5 art. 15 LIG)	- Ídem OCDE (art. 216 LISR)	- Ídem Argentina (art. 41 Título 4to y art. 4 Dec. 56/09)

	OCDE	Argentina	México	Uruguay
Rango de plena competencia	-Contemplado en párrafos 1.45 1.46, 1.47, 1.48 de las Directrices	-Rango Intercuartil -Establecido en el anexo V de la Resolución 1122/01.	-Rango intercuartil -Mismo método utilizado por Argentina (art 276 decreto LISR)	-Rango Intercuartil -No especifica su cálculo
Ajuste de Precio de Plena Competencia s/rango	-No está establecido en las Directrices	-Ajuste de valor +-5% de la mediana en la medida que se encuentre fuera del rango	-Ajuste al valor de la mediana si se encuentra fuera del rango	-Ídem Argentina
Concepto de vinculación	-Control directo o indirecto por participación en:  -Capital -Dirección y control	-Control directo o indirecto por participación en:  -Capital -Grado de acreencias -Influencias funcionales, contractuales, poder de decisión (art 15.1 LIG y detalle supuestos en Anexo III RG 1122/01)	-Ídem OCDE (párrafo 5 art.215 LISR)	-Ídem Argentina, excepto que considera participación accionaria mínima del 10% para configurar vinculación. (art 39 T.4 Texto Ordenado, detalle supuestos art. 1 Resolución 2084/09)

	OCDE	Argentina	México	Uruguay
Países o jurisdicciones de baja o nula tributación	-No lo contempla	- Toda operación se encuentra vinculada (párrafo 2 art.15 LIG)  -Lista Taxativa de jurisdicciones (art. 21.7 DR LIG)	- Toda operación se encuentra vinculada, salvo prueba en contrario (párrafo 7 art. 215 LISR)  -Incluye lista de jurisdicciones de la OCDE y que tengan como alicuota de Impuesto a la Renta un % menor al 75% de la alicuota del Impuesto a la Renta mexicano (art. 212 de la LISR)	- Toda operación se encuentra vinculada (art. 40 T.4 T.O)  -Incluye lista taxativa de jurisdicciones (art. 3 dec. 56/09)  -Incluye jurisdicciones que tengan como alicuota de Impuesto a la Renta un % al 40 % de la alicuota del IRAE, (art. 1 dec. 392/09)
Carga de la prueba	-No establece preferencia por ninguna de las dos opciones siempre y cuando tanto contribuyente como autoridad fiscal actúen de buena fe para demostrar sus precios	-A cargo del contribuyente	-A cargo del contribuyente	-A cargo del contribuyente
Capitalización exigua	-Contemplado en el informe Thin capitalization	-Aplica el método objetivo, el mismo está contemplado en el art. 81 de la LIG	-Aplica el método objetivo, el mismo está contemplado en el art. 32, sección XXVI de la LISR	-No contemplado en la legislación nacional

	OCDE	Argentina	México	Uruguay
APA	-Contempla su utilización. Fomenta los multilaterales y no recomienda la utilización de los unilaterales	-Solo contemplado en los Convenios de para evitar la Doble Imposición	-Contempla acuerdos unilaterales y multilaterales (art 34-A del Código Fiscal de la Federación)	-Contemplado en Convenios y posibilidad de acuerdos unilaterales o multilaterales en art. 15 dec. 392/09
Ajuste Compensatorio	-Contemplado dentro del marco del procedimiento amistoso	-Contemplado dentro de los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición	-Dispuesto en los Convenios internacionales y en el artículo 217 de la LISR	-No contemplado en legislación interna, solo factible en el marco de un procedimiento amistoso de un Convenio Internacional
Sanciones	-Recomienda a sus países miembros un régimen más flexible que el general teniendo en cuenta la dificultad del tema	-El régimen vigente establece sanciones muy superiores que el régimen general tanto en formales como en materiales	-Sanciones formales superiores a las del régimen general. Sanciones materiales inferiores a las del régimen	-Se aplica el régimen general.

## **7. Anexo normativo**

### **7.1 Normativa argentina (artículos relativos al tema)**

#### **7.1.1 Ley de impuesto a las ganancias**

Art. 8 - Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Por su parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.

Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley.

Asimismo, no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en el presente artículo que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del citado artículo 15.

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente -exportador o importador- deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional.

Art. 14 - Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, podrá considerar que los entes del país y del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica y determinar la respectiva ganancia neta sujeta al gravamen.

Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 88. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.

En el caso de entidades financieras que operen en el país serán de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 15 por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, cofilial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, en concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originado en transacciones realizadas con las mismas, cuando los montos no se ajusten a los que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales del mercado. La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá, en su caso, requerir la información del Banco Central de la República Argentina que considere necesaria a estos fines

Art. 15 - Cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. La restricción establecida en el artículo 101 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

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

A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos 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, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo precedente, cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación.

El método dispuesto en el sexto párrafo del presente artículo no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

- a) tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;
- b) su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y



c) sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre Fiscos.

Art. 15.1 - (\*) - A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquéllos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

### **7.1.2 Decreto Reglamentario**

Art. 10 - A los efectos de lo establecido en el artículo 8 de la ley, se consideran comprendidas en sus disposiciones, la salida al extranjero de bienes desde la plataforma continental y la zona económica

exclusiva de la REPÚBLICA ARGENTINA, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en las mismas, y la introducción a ellas de bienes por parte de exportadores del extranjero. Las operaciones que se realicen con quienes desarrollan actividades vinculadas a la exploración y explotación de los recursos naturales vivos y no vivos en la plataforma continental y la zona económica exclusiva de la REPÚBLICA ARGENTINA, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, que den lugar a la salida de bienes desde el territorio argentino hacia las mismas o a la introducción en el territorio argentino de bienes procedentes de ellas, se tratarán, en su caso, como operaciones realizadas en el interior de la REPÚBLICA ARGENTINA(1).

A los fines dispuestos en el último párrafo del artículo 8 de la ley, los sujetos que realicen operaciones de exportación e importación por un monto anual superior a PESOS UN MILLÓN (\$ 1.000.000), deberán suministrar a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN, la información que la misma disponga de conformidad a la citada norma.

Art. 11 - A todos los efectos previstos en la ley y este reglamento, se considerará que DOS (2) o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre ellas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la ley.

#### PRINCIPIOS QUE REGULAN EL APORTE Y LA UTILIDAD. APLICACIÓN

Art. 20 - Las empresas unipersonales comprendidas en el inciso b), del artículo 49 de la ley, resultan alcanzadas por las disposiciones de los artículos 14, 15 y agregado a continuación del 15, de la misma norma.

#### PAÍSES DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN. PRECIOS COMPARABLES. JUSTIFICACIÓN DE PRECIOS

Art. 21 - Las operaciones comprendidas en el artículo 8 de la ley, realizadas entre sujetos a cuyo respecto no se configure vinculación de acuerdo con lo establecido en el artículo agregado a continuación del artículo 15 del mismo cuerpo legal, no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, cuando el exportador o importador del exterior, según corresponda, sea una persona física o jurídica domiciliada, constituida o ubicada en jurisdicciones de baja o nula tributación, correspondiendo en tales casos aplicar las disposiciones del artículo 15 de la ley.

Asimismo, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del mencionado artículo 15, las normas de dicho artículo serán aplicables a operaciones no comprendidas en el citado artículo 8, realizadas por los sujetos a que se refiere el párrafo anterior en las condiciones previstas en el mismo.

## MÉTODOS APLICABLES PARA LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE LAS TRANSACCIONES

Art. 21.1 - (\*) A efectos de lo previsto en el quinto párrafo del artículo 15 de la ley, respecto de la utilización de los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de operación realizada, para la determinación del precio de las transacciones, se entenderá por:

- a) Precio comparable entre partes independientes: al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.
- b) Precio de reventa entre partes independientes: al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.
- c) Costo más beneficios: al que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.
- d) División de ganancias: a la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:
  - 1. Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
  - 2. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
- e) Margen neto de la transacción: al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

## TRANSACCIONES COMPARABLES

Art. 21.2(\*) - A efectos de lo previsto en el artículo anterior, serán consideradas comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de

ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos en dicho artículo y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias, los que se indican a continuación:

a) Las características de las transacciones, incluyendo:

1. En el caso de transacciones financieras, elementos tales como el monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de las mismas.
2. En prestaciones de servicios, elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.
3. En transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles, se deberá atender a las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente o locatario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.
4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como la forma asignada a la transacción (venta, cesión del uso o derecho a uso) su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).

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

c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los

volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.

d) Las circunstancias económicas (entre otras, ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).

#### CRITERIOS DE COMPARABILIDAD. ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Art. 21.3(\*) - A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, enunciados en el artículo anterior, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

a) Plazo de pago: en este caso, la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.

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

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

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

1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la Nación, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.

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

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

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

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

g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

Asimismo, cuando no resulte de aplicación el método establecido en el sexto párrafo del artículo 15, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los 'commodities', comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis.

#### CRITERIOS DE COMPARABILIDAD. ELIMINACIÓN DE DIFERENCIAS

Art. 21.3(\*) - A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, enunciados en el artículo anterior, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

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

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

1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la Nación, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.
2. Si lo es de un producto: el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste.

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

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

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

g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

Asimismo, cuando no resulte de aplicación el método establecido en el sexto párrafo del artículo 15, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los 'commodities', comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis.

#### TRANSACCIONES CON EMPRESAS VINCULADAS. DECLARACIÓN JURADA COMPLEMENTARIA

Art. 21.4 - (\*) A los fines de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 15 de la ley, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, además de la declaración jurada por el primer semestre de cada ejercicio que se circunscriba a informar sobre las transacciones (montos y cantidades) realizadas con empresas vinculadas, podrá requerir a los sujetos indicados en el mismo, una declaración jurada complementaria anual con el detalle que estime adecuado a los efectos de analizar la incidencia en los resultados de las transacciones realizadas por los sujetos antes indicados con empresas vinculadas.

#### TRANSACCIÓN CONTROLADA. RANGO NORMAL DE PRECIOS

Art. 21.5(\*) - Cuando por aplicación de alguno de los métodos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y su

reglamentación, se determinen DOS (2) o más transacciones comparables, se deberán determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil-, o la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil-.

Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%), este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.

#### MÉTODO, DE PRECIOS COMPARABLES. INAPLICABILIDAD

Art. 21.6 - (\*) El método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o

#### PAÍSES DE BAJA O NULA TRIBUTACIÓN. NÓMINA

Art. 21.7 - (\*) A todos los efectos previstos en la ley y en este reglamento, se consideran países de baja o nula tributación, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales, los siguientes:

1. Anguila (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2. Antigua y Barbuda (Estado independiente)
3. Antillas Holandesas (Territorio de Países Bajos)
4. Aruba (Territorio de Países Bajos)
5. Ascensión
6. Comunidad de las Bahamas (Estado independiente)



7. Barbados (Estado independiente)
8. Belice (Estado independiente)
9. Bermudas (Territorio no autónomo del Reino Unido)
10. Brunei Darussalam (Estado independiente)
11. Campione D'Italia
12. Colonia de Gibraltar
13. El Commonwealth de Dominica (Estado asociado)
14. Emiratos Árabes Unidos (Estado independiente)
15. Estado de Bahrein (Estado independiente)
16. Estado Asociado de Granada (Estado independiente)
17. Estado Libre Asociado de Puerto Rico (Estado asociado a los EEUU)
18. Estado de Kuwait (Estado independiente)
19. Estado de Qatar (Estado independiente)
20. Federación de San Cristóbal (Islas Saint Kitts and Nevis: Independientes)
21. Régimen aplicable a las sociedades holding (ley del 31 de julio de 1929) del Gran Ducado de Luxemburgo.
22. Groenlandia
23. Guam (Territorio no autónomo de los EEUU)
24. Hong Kong (Territorio de China)
25. Islas Azores
26. Islas del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou)
27. Islas Caimán (Territorio no autónomo del Reino Unido)
28. Isla Christmas
29. Isla de Cocos o Keeling
30. Islas de Cook (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
31. Isla de Man (Territorio del Reino Unido)
32. Isla de Norfolk
33. Islas Turkas e Islas Caicos (Territorio no autónomo del Reino Unido)
34. Islas Pacífico
35. Islas Salomón

36. Isla de San Pedro y Miguelón
37. Isla Qeshm
38. Islas Vírgenes Británicas (Territorio no autónomo del Reino Unido)
39. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
40. Kiribati
41. Labuan
42. Macao
43. Madeira (Territorio de Portugal)
44. Montserrat (Territorio no autónomo del Reino Unido)
45. Eliminado por el D. 115/2003 (BO: 23/1/2003)
46. Niue
47. Patau
48. Pitcairn
49. Polinesia Francesa (Territorio de Ultramar de Francia)
50. Principado del Valle de Andorra
51. Principado de Liechtenstein (Estado independiente)
52. Principado de Mónaco
53. Régimen aplicable a las sociedades anónimas financieras (regidas por la L. 11073 del 24 de junio de 1948 de la República Oriental del Uruguay)
54. Reino de Tonga (Estado independiente)
55. Reino Hachemita de Jordania
56. Reino de Swazilandia (Estado independiente)
57. República de Albania
58. República de Angola
59. República de Cabo Verde (Estado independiente)
60. República de Chipre (Estado independiente)
61. República de Djibuti (Estado independiente)
62. República Cooperativa de Guyana (Estado independiente)
63. República de Panamá (Estado independiente)
64. República de Trinidad y Tobago
65. República de Liberia (Estado independiente)

66. República de Seychelles (Estado independiente)
67. República de Mauricio
68. República Tunecina
69. República de Maldivas (Estado independiente)
70. República de las Islas Marshall (Estado independiente)
71. República de Nauru (Estado independiente)
72. República Democrática Socialista de Sri Lanka (Estado independiente)
73. República de Vanuatu
74. República de Yemen
75. República de Malta (Estado independiente)
76. Santa Elena
77. Santa Lucía
78. San Vicente y Las Granadinas (Estado independiente)
79. Samoa Americana (Territorio no autónomo de los EEUU)
80. Samoa Occidental
81. Serenísima República de San Marino (Estado independiente)
82. Sultanato de Omán
83. Archipiélago de Svbalbard
84. Tuvalu
85. Tristán Da Cunha
86. Trieste (Italia)
87. Tokelau
88. Zona Libre de Ostrava (Ciudad de la antigua Checoslovaquia)

A efectos de lo dispuesto en el presente artículo se excluirán de la lista precedente a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con la República Argentina o, en su caso, que establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país de baja o nula tributación.

### COMERCIALIZACIÓN DE BIENES CON COTIZACIÓN CONOCIDA EN MERCADOS TRANSPARENTES CON INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES

Art. 21.7.1(\*) - A los fines de la aplicación del método previsto en el sexto párrafo del artículo 15 de la ley, todas las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumple con los requisitos previstos en el octavo párrafo del mismo, se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado a que alude el tercer párrafo del artículo 14 de la ley.

#### INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES.

#### OPERACIONES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES. INFORMACIÓN A CONSIDERAR

Art. 21.7.2(\*) - La información a considerar en lo referente a los incisos a), b) y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la ley, es la del año fiscal que se liquida correspondiente al exportador. Si la fecha de cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la del exportador, se considerará la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del exportador, no obstante lo cual, cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS lo estime justificado, podrá requerir que la información anual del intermediario abarque igual período a la del exportador.

#### VALOR DE COTIZACIÓN

Art. 21.7.3(\*) - De acuerdo con lo establecido por el sexto párrafo del artículo 15 de la ley, se entenderá por valor de cotización del bien en el mercado transparente correspondiente al día de la carga de la mercadería, el vigente al día en que finaliza dicha carga.

Quando el transporte de la mercadería se efectúe por medios no convencionales o se presenten otras situaciones especiales, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS fijará las pautas a considerar para establecer el citado valor.

#### INTERMEDIARIOS INTERNACIONALES. INDEPENDENCIA

Art. 21.7.4(\*) - La probanza de la acreditación de los requisitos previstos en los incisos a), b) y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la ley, deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales.

A los efectos del citado inciso b), deberán considerarse rentas pasivas las definidas como tales en esta reglamentación.

Asimismo, para establecer si la actividad principal del intermediario consiste en la comercialización de bienes desde y hacia la REPÚBLICA ARGENTINA, deberán relacionarse las compras y ventas realizadas con la misma, con las compras y ventas totales de dicho intermediario.

A su vez, para el cálculo del porcentual establecido en el referido inciso c), deberán relacionarse los ingresos y egresos totales -devengados o percibidos, según corresponda- por operaciones con los restantes integrantes del mismo grupo económico, con los ingresos y egresos totales del intermediario -devengados o percibidos, según corresponda- deducidos los ingresos y egresos por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate.

### **7.1.3 Resolución General (AFIP) 1122**

Art. 1 - Las operaciones de exportación e importación previstas en el artículo 8, las transacciones entre sujetos vinculados a que se refiere el artículo 14, las operaciones mencionadas en el segundo párrafo del artículo 15, las transacciones realizadas por los sujetos mencionados en los artículos 129 y 130 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y las operaciones comprendidas en el segundo párrafo del primer artículo agregado a continuación del artículo 146 de la reglamentación de la ley del referido gravamen, se encuentran alcanzadas por las disposiciones de la presente resolución general.

#### TÍTULO I

#### OPERACIONES DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN DE BIENES ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

#### CAPÍTULO A

#### SUJETOS COMPRENDIDOS

Art. 2 - Están alcanzados por las disposiciones del presente título los contribuyentes y responsables que se detallan a continuación, siempre que efectúen operaciones de exportación e importación de bienes con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior:

- a) Los comprendidos en el artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.
- b) Los enunciados en el inciso b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d), ambos del artículo 49 de la ley del gravamen.

Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación cuando los sujetos del exterior se encuentren constituidos, domiciliados, radicados o ubicados en países de baja o nula tributación.

## CAPÍTULO B

### OBLIGACIONES

#### 1. Documentación

Art. 3 - A efectos de demostrar la correcta determinación de las ganancias que derivan de las operaciones de exportación e importación de bienes, los sujetos mencionados en el artículo anterior deberán conservar -entre otros-, los comprobantes y/o elementos, con la información que para cada caso se indica seguidamente:

- a) Con relación al sujeto residente del país importador o exportador: Sus datos identificatorios y sus funciones o actividades.
- b) Respecto de las personas independientes del exterior: Apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributario, domicilio y país de residencia.
- c) Por las operaciones de exportación e importación realizadas entre los sujetos mencionados en el inciso a) y los sujetos indicados en el inciso b): Descripción de las mismas, su cuantía y la moneda utilizada para su pago, en cada período fiscal.
- d) Fuentes de información de los precios internacionales -de público y notorio conocimiento- de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares: Detalle de las mismas, en caso de corresponder.
- e) Movimientos bancarios vinculados a las operaciones de exportación e importación: Documentación bancaria respaldatoria.
- f) Cuando se trate de operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 8 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en su conjunto superen el monto anual -por ejercicio comercial- de CINCO MILLONES DE PESOS (\$ 5.000.000) hasta la suma de VEINTE MILLONES DE PESOS (\$ 20.000.000): Papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad.
- g) En el caso de operaciones comprendidas en el último párrafo del artículo 8 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, que en su conjunto superen el monto anual -por ejercicio comercial- de VEINTE MILLONES DE PESOS (\$ 20.000.000): Papeles de trabajo donde conste claramente el cálculo y la determinación del coeficiente de rentabilidad, correspondiente a cada línea de producción, y la forma en que se determinaron estas últimas.

#### 2. Suministro de información

Art. 4 - Los contribuyentes y/o responsables alcanzados por el presente título, deberán informar los datos vinculados a sus operaciones de exportación e importación, por los períodos y en la forma, que para cada caso se indica a continuación:

a) Operaciones de exportación e importación de bienes(1), respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior: Por cada uno de los semestres de un mismo ejercicio fiscal, presentarán el formulario de declaración jurada F. 741.

b) Operaciones de exportación e importación no comprendidas en el inciso precedente,(2) cuyo monto anual -por ejercicio comercialen su conjunto superen la suma de UN MILLÓN DE PESOS (\$ 1.000.000): Remitirán vía "Internet", por cada ejercicio anual, el formulario de declaración jurada F. 867(12)(13).

A los fines de la determinación del monto anual de exportaciones e importaciones, deberán considerarse los importes de las operaciones convertidos a pesos, conforme a las normas de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

## TÍTULO II(8)

### TRANSACCIONES ALCANZADAS POR LAS DISPOSICIONES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

#### CAPÍTULO A

#### SUJETOS COMPRENDIDOS

Art. 5 - Se encuentran alcanzados por las disposiciones del presente título los contribuyentes y responsables que seguidamente se indican:

a) Que realicen operaciones con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior y estén comprendidos:

1. En el artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, o

2. en el inciso b) o en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley del citado gravamen.

b) Que efectúen operaciones con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, exista o no vinculación.

c) Residentes en el país que realicen operaciones con establecimientos estables instalados en el exterior, de su titularidad.

d) Residentes en el país titulares de establecimientos estables instalados en el exterior, por las operaciones que estos últimos realicen con personas u otro tipo de entidades vinculadas domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero, en los términos previstos en los artículos 129 y 130 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

## CAPÍTULO B

### DECLARACIÓN JURADA SEMESTRAL, ANUAL,

#### INFORME Y ESTADOS CONTABLES

Art. 6 - Los sujetos mencionados en el artículo anterior deberán presentar por:

- a) El primer semestre de cada ejercicio fiscal: el formulario de declaración jurada F. 742, y
- b) todo el ejercicio fiscal: el formulario de declaración jurada complementaria anual F. 743(3).

La citada declaración jurada deberá acompañarse con:

1. Un informe en el que se consignen, como mínimo, los datos que se detallan en el Anexo II(9), y
2. una copia de los estados contables del contribuyente por el período fiscal que se informa, así como los correspondientes a los DOS (2) períodos fiscales cerrados inmediatos anteriores.

Estos últimos deberán acompañarse en la primera presentación alcanzada por las disposiciones de esta resolución general, y en períodos fiscales posteriores, en la medida en que no hubieran sido presentados, en cumplimiento de las citadas disposiciones.

La documentación mencionada en los puntos 1 y 2 deberá contar con la firma del contribuyente o responsable y de contador público independiente, debiendo esta última estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.

## CAPÍTULO C

### VINCULACIÓN

Art. 7 - La vinculación -a que se refiere el artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones-, se entenderá configurada cuando se verifique -entre otros-, alguno de los supuestos que se detallan en el Anexo III de la presente.



## CAPÍTULO D

### DOCUMENTACIÓN

Art. 8 - Los sujetos mencionados en el artículo 5 deberán conservar los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada complementaria anual.

La documentación e información a conservar será -entre otras-, la que contenga los datos que se detallan en el Anexo IV de la presente y la que se indica específicamente en el citado anexo.

Sin perjuicio de ello, esta Administración Federal además, podrá requerir la presentación de información relativa al estudio de precios de transferencia en forma informatizada.

## CAPÍTULO E

### COMPARABILIDAD

Art. 9 - Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia(4), el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios, deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local.

## CAPÍTULO F

### MÉTODO, DE DETERMINACIÓN

Art. 10 - A efectos de la aplicación del método de precio de reventa entre partes independientes(5), el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate -fijado entre partes independientes en operaciones comparables- por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

Art. 11 - Se entenderá por método más apropiado al tipo de transacción realizada, el que mejor refleje la realidad económica de la misma. A tal fin se considerará -entre otros-, el método que:

- a) Mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial.
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación.

c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación.

d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.

## CAPÍTULO G

### RANGO INTERCUARTIL

Art. 12 - Cuando por aplicación de alguno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y su reglamentación, se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil-, o la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil-.

Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un CINCO POR CIENTO (5%), este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un CINCO POR CIENTO (5%), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.

A tal fin, el procedimiento de determinación de la mediana y del rango intercuartil será el dispuesto en el Anexo V de la presente.

## CAPÍTULO H

### MARCAS Y PATENTES

Art. 13 - En todos los casos, exista o no vinculación, la limitación prevista en el inciso m) del artículo 88 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, para la deducción de las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países de baja o nula imposición fiscal(6), será aplicable de acuerdo a lo

dispuesto en el artículo 15 de la norma legal antes citada sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

### TÍTULO III

#### DISPOSICIONES COMUNES. TÍTULOS I Y II

Art. 14 - La documentación a que se refieren los artículos 3 y 8 de la presente deberá:

- a) Encontrarse en poder del contribuyente a la fecha de vencimiento general para la presentación de los formularios de declaración jurada F. 741 -primer y segundo semestre-, F. 743 y remisión por "Internet" del F. 867, según corresponda, en el domicilio fiscal del mismo.
- b) Conservarse de conformidad con lo previsto por el artículo 48 del decreto 1397/1979 y sus modificaciones, reglamentario de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Art. 15 - A fin de generar los formularios de declaración jurada F. 740, F. 741, F. 742, F. 743 y F. 867, deberá emplearse el programa aplicativo denominado "Operaciones Internacionales - Versión 2.0 - Release 0", para cuya utilización será requisito contar con la instalación previa del sistema informático denominado "SIAp. - Sistema Integrado de Aplicaciones - Versión 3.1 - Release 2".

Dicho programa deberá ser transferido de la página "web" de este organismo (<http://www.afip.gov.ar>).

Tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso b) del artículo 4, la información que corresponderá suministrar será aquella que requiera el citado programa aplicativo, según el monto anual -por ejercicio comercial- de las operaciones de exportación e importación en su conjunto.

Las características y aspectos técnicos necesarios para su uso, se especifican en el Anexo VI de la presente resolución general.

Art. 16 - Los sujetos mencionados en los artículos 2 y 5 deberán presentar:

- a) UN (1) soporte magnético -"compact disc" o disquete de TRES PULGADAS Y MEDIA (3 1/2) HD-, rotulado con indicación de: nombre del impuesto, apellido y nombres o denominación social, Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y período fiscal, y
- b) el formulario de declaración jurada F. 740, F. 741, F. 742 o F. 743, según corresponda -que resulte del programa aplicativo citado en el artículo 15-, por duplicado.

Tratándose del informe y de los estados contables indicados en el inciso b) del artículo 6, los mismos deberán presentarse juntamente con la declaración jurada complementaria anual F. 743, hasta las fechas de vencimientos fijadas para la presentación de la misma, que se disponen en el inciso d) del artículo 18. La falta de presentación en forma conjunta de dichos elementos, importará el incumplimiento del deber de información.

La presentación de los elementos mencionados en los párrafos precedentes, se efectuará en el puesto Sistema de Atención al Contribuyente (SAC) de la dependencia que efectúa el control de las obligaciones del contribuyente o responsable.

La información correspondiente al formulario de declaración jurada F. 867, deberá remitirse vía "Internet" mediante transferencia electrónica de datos a través de la página "web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), a cuyo efecto, los agentes de información deberán obtener la "Clave Fiscal" que a tal fin otorga este organismo, previo al cumplimiento de las obligaciones previstas en este régimen.

Art. 17 - En el momento de la presentación de las declaraciones juradas mencionadas en el artículo 16, inciso b), se procederá a la lectura, validación y grabación de la información contenida en el archivo magnético, y se verificará si ella responde a los datos contenidos en el formulario de declaración jurada correspondiente.

De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa diferente al aprobado o presencias de archivos defectuosos, la presentación será rechazada, generándose una constancia de tal situación.

En caso de resultar aceptada la información, se entregará el duplicado del formulario de declaración jurada F. 740, F. 741, F. 742 o F. 743, según corresponda, debidamente intervenido, o un tique o talón acuse de recibo como constancia de la presentación.

Cuando el archivo a transmitir que contenga la información relativa al formulario de declaración jurada F. 867, tenga un tamaño de 2 Mb o superior y por tal motivo los sujetos se encuentren imposibilitados de remitirlo electrónicamente, en sustitución de dicho procedimiento, deberán suministrar la información en la dependencia de este organismo en la que se encuentren inscritos, mediante la entrega del soporte magnético acompañado del formulario de declaración jurada, generado por el respectivo programa aplicativo con arreglo a lo normado en los párrafos precedentes. Idéntico procedimiento se deberá observar en el caso de inoperatividad del sistema.

## ANEXO I

### NOTAS ACLARATORIAS Y CITAS DE TEXTOS LEGALES

Este Anexo contiene notas aclaratorias y citas de textos legales realizadas a los artículos 2, 4, 6, 9, 10 y 13 de esta resolución general. Dichas notas fueron incluidas en los artículos correspondientes.

## ANEXO II

### CONTENIDO DEL INFORME A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 6º

- a) Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.
- b) Los riesgos asumidos y los activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones.

c) El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el análisis o estudio de los precios de transferencia.

d) Detalle y cuantificación de las transacciones realizadas, alcanzadas por la presente resolución general.

e) Identificación de los sujetos del exterior con los que se realizaron las transacciones que se declaran.

f) Método utilizado para la justificación de los precios de transferencia, con indicación de las razones y fundamentos por las cuales se lo consideró como el mejor método para la transacción de que se trate.

g) Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.

h) Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.

i) Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.

j) El detalle, cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.

k) La determinación de la mediana y del rango intercuartil.

l) La transcripción del estado de resultado de los sujetos comparables correspondientes a los ejercicios comerciales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, con indicación de la fuente de obtención de dicha información.

m) Descripción de la actividad empresarial y características del negocio de las compañías comparables.

n) Las conclusiones a las que se hubiera arribado.

### ANEXO III

#### SUPUESTOS DE VINCULACIÓN A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 7º

a) Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.

b) Dos o más sujetos tengan alternativamente:

1. Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.

2. Un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o más sujetos e influencia significativa en uno o más de los otros sujetos.

3. Un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.

c) Un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.

- d) Dos o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.
- e) Un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.
- f) Un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios.
- g) Un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.
- h) Un sujeto acuerde con otro, cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación, entre otras.
- i) Un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización, de otro.
- j) Un sujeto desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente, entre otras.
- k) Un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.
- l) Un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.
- m) Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.
- n) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

#### ANEXO IV

#### DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 8º

- a) Con relación al sujeto residente en el país: sus datos identificatorios y sus funciones o actividades (producción, investigación, desarrollo, comercialización, venta, distribución, fletamento, inventario, instalación, servicios posventa, administración, contaduría, legal, personal, informática, financiera, etc.), activos utilizados, riesgos asumidos, y estructura organizativa del negocio.
- b) Respecto de las personas vinculadas del exterior -de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, según texto

ordenado en 1997 y sus modificaciones- y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición: apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributaria, domicilio fiscal y país de residencia y la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida -en caso de existir esta última-. La información antedicha procederá aún cuando no se hayan realizado operaciones con los mencionados sujetos.

c) Información sobre las transacciones realizadas entre el contribuyente y sujetos vinculados del exterior -de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición: su cuantía y la moneda utilizada.

d) En el caso de empresas multinacionales o grupos económicos:

1. La conformación actualizada del grupo empresario, con un detalle del rol que desempeña cada una de las empresas.
2. Los socios o integrantes de cada una de las empresas, con indicación del porcentaje que representa su participación en el capital social.
3. El lugar de residencia de cada uno de los socios e integrantes de las empresas del grupo, con excepción de la parte del capital colocado mediante la oferta pública a través de bolsas y mercados de valores.
4. Apellido y nombres del presidente o de quien haya ocupado cargo equivalente en los últimos TRES (3) años dentro del grupo económico, con indicación del lugar de su residencia.
5. El lugar de radicación de cada una de las empresas.
6. La descripción del objeto social de cada una de ellas.
7. La descripción de la o las actividades que específicamente desarrollan dichas empresas.
8. La lista de las empresas integrantes del grupo autorizadas a cotizar en bolsas y mercados de valores, con indicación de la denominación de la entidad y el lugar donde fue otorgada dicha autorización.
9. Los contratos sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.
10. Los ajustes en materia de precios de transferencia que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en cualquiera de los últimos TRES (3) años, a su vez deberán informar si alguna de ellas se encuentra bajo fiscalización por precios de transferencia a las fechas de vencimiento de los plazos para presentar, respectivamente: la declaración jurada semestral, la declaración jurada complementaria anual y la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias.

e) Estados contables del contribuyente -incluso los estados consolidados, de corresponder- del ejercicio económico al que corresponda el período fiscal, como asimismo los de las personas vinculadas

del exterior, estos últimos cuando resulte pertinente en función del método de determinación del precio de transferencia utilizado.

f) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimiento de garantías, de licencias, “know-how”, de uso de marca comercial, sobre atribución de costos, desarrollo e investigación, publicidad, etc.).

g) Información sobre la situación financiera del contribuyente.

h) Información relativa al entorno de la empresa, los cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso técnico y el mercado de divisas.

i) Información relativa a las estrategias comerciales adoptadas por el contribuyente.

j) Estructura de costos del contribuyente y/o del sujeto vinculado del exterior.

k) Métodos utilizados por el contribuyente para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la transacción o empresa, así como las causas por las cuales han sido desechadas las restantes metodologías de cálculo.

l) Papeles de trabajo con el detalle de los cálculos efectuados por el contribuyente para ajustar las diferencias resultantes de los criterios de comparabilidad, conforme al método de determinación de los precios de transferencia utilizado.

m) Información sobre transacciones o empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes ajustados con la finalidad de eliminar las diferencias.

n) Papeles de trabajo donde consten los procedimientos de determinación del rango y el valor resultante de la aplicación de la metodología de cálculo.

ñ) Información de si los sujetos localizados en el extranjero se encuentran alcanzados por regímenes de determinación de precios de transferencia, y en su caso, si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal sobre la materia ante las autoridades o tribunales competentes. En este supuesto, además, deberá indicarse el estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia autenticada de las pertinentes resoluciones.

## ANEXO V

### DETERMINACIÓN DE LA MEDIANA Y DEL RANGO INTERCUARTIL

1. Se deben ordenar los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.



2. A cada uno de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad se le asignará un número de orden entero secuencial, iniciando en la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

3. El número de orden del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente a la mediana se obtendrá adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, y a dicho resultado se lo dividirá por DOS (2).

4. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el punto anterior.

Cuando el resultado obtenido en el punto 3 sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

4.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3 y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

4.2. El resultado obtenido en el punto 4.1 se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 3 y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3.

5. La posición del primer cuartil se obtendrá, sumando la unidad al número de orden correspondiente a la mediana obtenido en el punto 3, y dividiendo el resultado por DOS (2).

6. El primer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 5.

Cuando el resultado obtenido en el punto 5 sea un número formado por entero y decimales, el primer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

6.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5, y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

6.2. El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 5, y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5.

7. La posición del tercer cuartil se obtendrá de restar la unidad al número de orden correspondiente a la mediana, a que hace referencia el punto 3, adicionando al resultado el número de orden correspondiente al primer cuartil, obtenido en el punto 5.

8. El tercer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 7.

Cuando el resultado obtenido en el punto 7 sea un número formado por entero y decimales, el tercer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

8.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7 y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 7, y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7.

### **7.1.4 Resolución General (AFIP) 1227**

PRECIOS DE TRANSFERENCIA. MODIFICATORIA DE LA R.G. (A.F.I.P.) 1122.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA. OPERACIONES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE POCA SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA. RÉGIMEN TRANSITORIO POR EJERCICIOS CERRADOS HASTA EL 31/12/2001

Art. 2 - Derogado por la R.G. (A.F.I.P.) 1339

Art. 3 - Los contribuyentes y responsables comprendidos en el Título II de la resolución general 1122 podrán informar las operaciones de importación y exportación de bienes que se detallan en el artículo 4º de la presente, a través de cualquiera de los siguientes medios:

1. declaración jurada F. 743, o
2. nota, en los términos de la resolución general 1128, en la que consten, como mínimo, los datos que se detallan en el Anexo de la presente.

En este caso, las demás operaciones alcanzadas por las disposiciones de precios de transferencia deberán informarse únicamente mediante la declaración jurada F. 743, la que deberá ir acompañada de la nota antes citada.

Asimismo, los datos que se detallan en el Anexo de la presente deberán constar en el informe de precios de transferencia a que se refiere el artículo 6º, inciso b), punto 1, de la resolución general 1122.

Art. 4 - La opción mencionada en los artículos 2º y 3º precedentes sólo podrá ser ejercida respecto de las operaciones de importación y exportación de bienes siempre que las mismas, concurrentemente, reúnan los siguientes requisitos:

- a) sean inferiores o iguales a DOS MIL PESOS (\$ 2.000) valor FOB total, por registro a informar de cada posición arancelaria;

b) no superen en su conjunto el UNO POR CIENTO (1%) del monto total importado o exportado, según corresponda, del período que se declara.

Dicho límite deberá aplicarse para cada tipo de operación de importación o exportación;

c) no hubieran merecido ajuste por aplicación de las disposiciones del artículo 8º o 15 y sus concordantes, según corresponda, de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), y

d) correspondan a ejercicios cerrados hasta el 31 de diciembre de 2001, inclusive.

Art. 5 - Apruébase el Anexo que forma parte de la presente.

Art. 6 - De forma.

B.O.: 4/3/2002

ANEXO RESOLUCIÓN GENERAL 1227

#### DATOS QUE DEBERÁ CONTENER LA NOTA A QUE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 2º Y 3º

Por tipo de operación (importación y exportación)

a) Monto total de las operaciones no ingresadas por sistema aplicativo.

b) Que dichas operaciones no merecieron ajuste por aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo 8º o 15 y concordantes, según corresponda.

c) Monto total de la importación y exportación del período, para la determinación del límite del UNO POR CIENTO (1%).

## **7.2 Normativa mexicana (artículos relativos al tema)**

### **7.2.1 Ley de impuesto sobre la renta**

#### **CAPÍTULO VIII**

#### **DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES**

**Artículo 86.** Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- XII.** Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:
- a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.
  - b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
  - c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.
  - d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

- XIII.** Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

- XV.** Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

*Fracción reformada DOF 23-12-2005*

## **CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES**

**Artículo 215.** Los contribuyentes del Título II de esta Ley, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

Para los efectos de esta Ley, se entiende que las operaciones o las empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, y cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminan mediante ajustes razonables. Para determinar dichas diferencias, se tomarán en cuenta los elementos pertinentes que se requieran, según el método utilizado, considerando, entre otros, los siguientes elementos:

- I. Las características de las operaciones, incluyendo:
  - a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

- b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;
  - c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;
  - d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y
  - e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.
- II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;
- III. Los términos contractuales;
- IV. Las circunstancias económicas; y
- V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

*Párrafo reformado DOF 01-12-2004*

Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

**Artículo 216.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esta Ley, los contribuyentes deberán aplicar los siguientes métodos:

*Párrafo reformado DOF 23-12-2005*

- I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.
- III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.
- IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
  - b) La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.
  
- V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:
  - a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,
  - b) La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:
    - 1. Se determinará la utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II, III, IV y VI de este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.
    - 2. Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1 anterior, de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.
  
- VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

De la aplicación de alguno de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad, cuando existan dos o más



operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o monto de la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes, es la mediana de dicho rango.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer término el método previsto por la fracción I de este artículo, y sólo podrán utilizar los métodos señalados en las fracciones II, III, IV, V y VI del mismo, cuando el método previsto en la fracción I citada no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

*Párrafo adicionado DOF 23-12-2005*

Para los efectos de la aplicación de los métodos previstos por las fracciones II, III y VI de este artículo, se considerará que se cumple la metodología, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado. Para estos efectos se entenderán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución favorable en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III de este artículo.

*Párrafo adicionado DOF 23-12-2005*

Para los efectos de este artículo y del artículo 215 de esta Ley, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Artículo 216-Bis.** Para los efectos del penúltimo párrafo del artículo 2o. de esta Ley, se considerará que las empresas que llevan a cabo operaciones de maquila cumplen con lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley y que las personas residentes en el extranjero para las cuales actúan no tienen establecimiento permanente en el país cuando las empresas maquiladoras cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

I. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas resultan de la suma de los siguientes valores (i) los precios determinados bajo los principios establecidos en los artículos 215 y 216 de esta Ley en concordancia con las Guías sobre Precios de Transferencia para las

Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995 o aquellas que las sustituyan, sin tomar en consideración los activos que no sean propiedad del contribuyente y (ii) una cantidad equivalente al 1% del valor neto en libros del residente en el extranjero de la maquinaria y equipo propiedad de residentes en el extranjero cuyo uso se permita a los residentes en el país en condiciones distintas a las de arrendamientos con contraprestaciones ajustadas a lo dispuesto en los artículos 215 y 216 de la Ley.

II. Obtenga una utilidad fiscal que represente, al menos, la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) siguientes:

- a) El 6.9% sobre el valor total de los activos utilizados en la operación de maquila durante el ejercicio fiscal, incluyendo los que sean propiedad de la persona residente en el país, de residentes en el extranjero o de cualquiera de sus partes relacionadas, incluso cuando hayan sido otorgados en uso o goce temporal a dicha maquiladora.

Se entiende que los activos se utilizan en la operación de maquila cuando se encuentren en territorio nacional y sean utilizados en su totalidad o en parte en dicha operación.

Los activos a que se refiere este inciso podrán ser considerados únicamente en la proporción en que éstos sean utilizados siempre que obtengan autorización de las autoridades fiscales.

- i. La persona residente en el país podrá excluir del cálculo a que se refiere este inciso el valor de los activos que les hayan arrendado partes relacionadas residentes en territorio nacional o partes no relacionadas residentes en el extranjero, siempre que los bienes arrendados no hayan sido de su propiedad o de sus partes relacionadas residentes en el extranjero, excepto cuando la enajenación de los mismos hubiere sido pactada de conformidad con los artículos 215 y 216 de esta Ley.

Segundo párrafo (Se deroga).

*Párrafo derogado DOF 01-10-2007*

El valor de los activos utilizados en la operación de maquila, propiedad de la persona residente en el país, será calculado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90-A de esta Ley.

*Párrafo reformado DOF 01-10-2007*

El valor de los activos fijos e inventarios propiedad de residentes en el extranjero, utilizados en la operación en cuestión, será calculado de conformidad con lo siguiente:

1. El valor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, mediante la suma de los promedios mensuales de dichos inventarios, correspondientes a todos los meses del ejercicio y dividiendo el total entre el número de meses comprendidos en el ejercicio. El promedio mensual de los inventarios se determinará mediante la suma de dichos inventarios al inicio y al final del mes y dividiendo el resultado entre dos. Los inventarios al inicio y al final del mes deberán valuarse conforme al método que la persona residente en el país tenga implantado con base en el valor que para dichos inventarios se hubiere consignado en la contabilidad del propietario de los inventarios al momento de ser importados a México. Dichos inventarios serán valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente cuando el propietario de los bienes resida en un país distinto a los Estados Unidos de América. Para el caso de los valores de los productos semiterminados o terminados, procesados por la persona residente en el país, el valor se calculará considerando únicamente el valor de la materia prima.

Cuando los promedios mensuales a que hace referencia el párrafo anterior se encuentren denominadas en dólares de los Estados Unidos de América, la persona residente en el país deberá convertirlas a moneda nacional, aplicando el tipo de cambio publicado en el **Diario Oficial de la Federación** vigente al último día del mes que corresponda. En caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado en el **Diario Oficial de la Federación** con anterioridad a la fecha de cierre de mes. Cuando las referidas cantidades estén denominadas en una moneda extranjera distinta del dólar de los Estados Unidos de América, se deberá multiplicar el tipo de cambio antes mencionado por el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de la moneda de que se trate, de acuerdo a la tabla que publique el Banco de México en el mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda la importación.

2. El valor de los activos fijos será el monto pendiente por depreciar, calculado de conformidad con lo siguiente:
  - i) Se considerará como monto original de la inversión el monto de adquisición de dichos bienes por el residente en el extranjero.
  - ii) El monto pendiente por depreciar se calculará disminuyendo del monto original de la inversión, determinado conforme a lo dispuesto en el inciso anterior, la cantidad que resulte de aplicar a este último monto los por cientos máximos autorizados previstos en los artículos 40, 41, 42, 43 y demás

aplicables de esta Ley, según corresponda al bien de que se trate, sin que en ningún caso se pueda aplicar lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1998 o en el artículo 220 de esta Ley. Para efectos de este subinciso, se deberá considerar la depreciación por meses completos, desde la fecha en que fueron adquiridos hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine la utilidad fiscal. Cuando el bien de que se trate haya sido adquirido durante dicho ejercicio, la depreciación se considerará por meses completos, desde la fecha de adquisición del bien hasta el último mes de la primera mitad del periodo en el que el bien haya sido destinado a la operación en cuestión en el referido ejercicio.

En el caso del primer y último ejercicio en el que se utilice el bien, el valor promedio del mismo se determinará dividiendo el resultado antes mencionado entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en el que el bien haya sido utilizado en dichos ejercicios.

El monto pendiente por depreciar calculado conforme a este inciso de los bienes denominados en dólares de los Estados Unidos de América se convertirá a moneda nacional utilizando el tipo de cambio publicado en el **Diario Oficial de la Federación** vigente en el último día del último mes correspondiente a la primera mitad del ejercicio en el que el bien haya sido utilizado. En el caso de que el Banco de México no hubiere publicado dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado. La conversión a dólares de los Estados Unidos de América a que se refiere este párrafo, de los valores denominados en otras monedas extranjeras, se efectuará utilizando el equivalente en dólares de los Estados Unidos de América de esta última moneda de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

iii) En ningún caso el monto pendiente por depreciar será inferior a 10% del monto de adquisición de los bienes.

3. La persona residente en el país podrá optar por incluir gastos y cargos diferidos en el valor de los activos utilizados en la operación de maquila.

Las personas residentes en el país deberán tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación correspondiente en la que, en su caso, consten los valores previstos

en los numerales 1 y 2 del inciso a) de este artículo. Se considerará que se cumple con la obligación de tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación antes referida, cuando se proporcione a dichas autoridades, en su caso, dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

**b)** El 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos de operación de la operación en cuestión, incurridos por la persona residente en el país, determinados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, incluso los incurridos por residentes en el extranjero, excepto por lo siguiente:

1. No se incluirá el valor que corresponda a la adquisición de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, utilizados en la operación de maquila, que efectúen por cuenta propia residentes en el extranjero.

Segundo párrafo (Se deroga).

*Párrafo derogado DOF 01-12-2004*

2. La depreciación y amortización de los activos fijos, gastos y cargos diferidos propiedad de la empresa maquiladora, destinados a la operación de maquila, se calcularán aplicando lo dispuesto en esta Ley.
3. No deberán considerarse los efectos de inflación determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.
4. No deberán considerarse los gastos financieros.
5. No deberán considerarse los gastos extraordinarios o no recurrentes de la operación conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. No se consideran gastos extraordinarios aquellos respecto de los cuales se hayan creado reservas y provisiones en los términos de los citados principios de contabilidad generalmente aceptados y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente destinados para efectuar su pago. Cuando los contribuyentes no hubiesen creado las reservas y provisiones citadas y para los cuales la empresa maquiladora cuente con fondos líquidos expresamente para efectuar su pago, tampoco considerarán como gastos extraordinarios los pagos que efectúen por los conceptos respecto de los cuales se debieron constituir las reservas o provisiones citadas.
6. (Se deroga).

*Numeral derogado DOF 31-12-2003*

Los conceptos a que se refiere este numeral se deberán considerar en su valor histórico sin actualización por inflación, con excepción de lo dispuesto en el numeral 2 de este inciso.

Para los efectos de este inciso sólo deberán considerarse los gastos realizados en el extranjero por residentes en el extranjero por concepto de servicios directamente relacionados con la operación de maquila por erogaciones realizadas por cuenta de la persona residente en el país para cubrir obligaciones propias contraídas en territorio nacional, o erogaciones de gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados que se presten en la operación de maquila, cuando la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea superior a 183 días naturales, consecutivos o no, en los últimos doce meses, en los términos del artículo 180 de esta Ley.

Para los efectos del cálculo a que se refiere el párrafo anterior, el monto de los gastos incurridos por residentes en el extranjero por servicios personales subordinados relacionados con la operación de maquila, que se presten o aprovechen en territorio nacional, deberá comprender el total del salario pagado en el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo cualesquiera de las prestaciones señaladas en reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, otorgadas a la persona física.

Cuando la persona física prestadora del servicio personal subordinado sea residente en el extranjero, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior se podrá considerar en forma proporcional los gastos referidos en el citado párrafo. Para obtener esta proporción se multiplicará el monto total del salario percibido por la persona física en el ejercicio fiscal de que se trate, por el cociente que resulte de dividir el número de días que haya permanecido en territorio nacional dicha persona entre 365. Se considerará como número de días que la persona física permanece en territorio nacional, aquéllos en los que tenga una presencia física en el país, así como los sábados y domingos por cada 5 días hábiles de estancia en territorio nacional, las vacaciones cuando la persona física de que se trate haya permanecido en el país por más de 183 días en un periodo de 12 meses, las interrupciones laborales de corta duración, así como los permisos por enfermedad.

Las personas residentes en el país que opten por aplicar lo dispuesto en esta fracción presentarán ante las autoridades fiscales, un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar lo dispuesto en los incisos a) y b) anteriores, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

III. Que conserve la documentación a que se refiere el artículo 86 fracción XII de esta Ley con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones que celebren con partes relacionadas, se determinan aplicando el método señalado en la fracción VI del artículo 216 de esta Ley en el cual se considere la rentabilidad de la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero que sean

utilizados en la operación de maquila. La rentabilidad asociada con los riesgos de financiamiento relacionados con la maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero no deberá ser considerada dentro de la rentabilidad atribuible a la maquiladora. Lo anterior sin perjuicio de aplicar los ajustes y considerando las características de las operaciones previstos en el artículo 215 de esta Ley.

La persona residente en el país podrá obtener una resolución particular en los términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación en la que se confirme que se cumple con lo dispuesto en las fracciones I o III de este artículo y con los artículos 215 y 216 de esta Ley, sin embargo, dicha resolución particular no es necesaria para satisfacer los requerimientos de este artículo.

Las personas residentes en el país que hayan optado por aplicar lo dispuesto en el presente artículo quedarán exceptuadas de la obligación de presentar la declaración informativa señalada en la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley, únicamente por la operación de maquila.

Las personas residentes en el país que realicen, además de la operación de maquila a que se refiere el último párrafo del artículo 2o. de la Ley, actividades distintas a ésta, podrán acogerse a lo dispuesto en este artículo únicamente por la operación de maquila.

*Artículo adicionado DOF 30-12-2002*

**Artículo 217.** Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente. Esta declaración complementaria no computará dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

## **7.2.2 Reglamento de la ley de impuesto sobre la renta**

**Artículo 276.** Para los efectos del artículo 216, penúltimo párrafo de la Ley, el rango de precios, de montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se podrá ajustar mediante la aplicación del método intercuartil, el cual se describe a continuación:

- I. Se deberán ordenar los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.
- II. A cada uno de los precios, montos de contraprestaciones o de márgenes de utilidad, se le deberá asignar un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

- III. Se obtendrá la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad, dividiendo el resultado entre 2.
- IV. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en la fracción anterior.

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.
  - b) El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal correspondiente a la mediana.
  - c) Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
- V. El percentil vigésimo quinto, se obtendrá de sumar a la mediana la unidad y dividir el resultado entre 2. Para los efectos de este párrafo se tomará como mediana el resultado a que hace referencia la fracción III.
  - VI. Se determinará el límite inferior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite inferior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a) Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para estos efectos su valor.



- b)** El resultado obtenido en el inciso anterior se multiplicará por el número decimal del percentil vigésimo quinto.
  - c)** Al resultado obtenido en el inciso anterior se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.
  
- VII.** El percentil septuagésimo quinto, se obtendrá de restar a la mediana a que hace referencia la fracción III la unidad y al resultado se le adicionará el percentil vigésimo quinto obtenido en la fracción V de este artículo.
  
- VIII.** Se determinará el límite superior del rango ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, el límite superior del rango se determinará de la siguiente manera:

- a)** Se obtendrá la diferencia entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer párrafo de esta fracción y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando para tales efectos su valor.
- b)** El resultado obtenido conforme al inciso anterior, se multiplicará por el número decimal del percentil septuagésimo quinto.
- c)** Al resultado obtenido en el inciso anterior, se le adicionará el resultado obtenido en el primer párrafo de esta fracción.

Si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran entre el límite inferior y superior antes señalados, se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes. Sin embargo, cuando se disponga de información que permita identificar con mayor precisión el o los elementos de la muestra ubicados entre los límites citados que se asemejen más a las operaciones del contribuyente o al contribuyente, se deberán utilizar los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a dichos elementos.

Cualquier método estadístico diferente al anterior podrá ser utilizado por los contribuyentes, siempre y cuando dicho método sea acordado en el marco de un procedimiento amistoso previsto en los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México o cuando dicho método sea autorizado mediante reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

**Artículo 277.** Para los efectos del artículo 216-Bis. de la Ley, las empresas maquiladoras, podrán aplicar contra el impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, un crédito fiscal por el equivalente al monto del impuesto que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, incluso cuando éstos se utilicen dentro de las áreas metropolitanas y de influencia del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, conforme a lo siguiente:

- I. Multiplicarán el monto original de la inversión actualizado del bien nuevo de activo fijo realizada a partir del ejercicio fiscal de que se trate, por el cual se pueda aplicar la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de la Ley, por el por ciento que corresponda al bien de que se trate de acuerdo a lo establecido en dicho precepto. El resultado así obtenido, se multiplicará por la tasa del impuesto sobre al renta que corresponda según el año en el que se determine el crédito fiscal de que se trate. La actualización a que se refiere este párrafo se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la fracción I del artículo 221 de la Ley.

El monto que se obtenga conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, será el crédito fiscal que podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio que determinen conforme al artículo 216-Bis. de la Ley. Cuando el importe del crédito a que se refiere este artículo exceda al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, la diferencia actualizada se podrá acreditar en los ejercicios subsecuentes hasta agotarla. La parte de la diferencia que se acreditará en los ejercicios subsecuentes, se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicó por primera vez dicho crédito y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicará.

- II. La empresa maquiladora que aplique lo dispuesto en la fracción I de este artículo, deberá adicionar cada año al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, determinado de conformidad con el artículo 216-Bis. citado, la cantidad que resulte conforme a lo siguiente:
  - a) Se dividirá el monto original de la inversión del activo fijo actualizado por el cual se calculó el crédito fiscal a que se refiere este artículo, entre el número de años en los que se deduciría el activo mencionado de aplicar el por ciento que corresponda al bien de que se trate conforme a lo establecido en los artículos 40 y 41 de la Ley.

El monto original de la inversión se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien de que se trate y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se efectúe la adición a que se refiere esta fracción.

- b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior se multiplicará por la tasa del impuesto que haya aplicado la empresa maquiladora para determinar el crédito fiscal a que se refiere la fracción I de este artículo por el bien nuevo de activo fijo de que se trate.

El producto obtenido conforme al párrafo anterior será la cantidad que la empresa maquiladora adicionará anualmente, durante el número de años mencionados en el inciso a) de esta fracción, al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, a partir del ejercicio en el que se aplicó el crédito fiscal. La cantidad que se adicionará en los términos de este párrafo será parte integrante del impuesto del ejercicio.

- III. Cuando las empresas maquiladoras que hayan optado por aplicar el crédito fiscal a que se refiere este artículo, se liquiden, se fusionen o se escindan, en ejercicios fiscales posteriores a aquel en el que hayan aplicado el crédito fiscal al que se refiere este artículo, no se apeguen a lo dispuesto por el artículo 216-Bis. de la Ley, o enajenen el activo fijo por el que hayan diferido el impuesto conforme a este artículo, deberán adicionar al impuesto causado correspondiente a su utilidad fiscal en el ejercicio en el que se dé cualquiera de los supuestos mencionados, el monto que se obtenga conforme a lo siguiente:

- a) Determinarán la totalidad del saldo pendiente de adicionar en los términos de este artículo, sumando los montos que hubieran tenido que adicionar en cada uno de los ejercicios siguientes, conforme a lo señalado en la fracción II de este precepto, actualizando para ello el monto original de la inversión del activo fijo de que se trate por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió dicho bien y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el cual la empresa maquiladora se encuentre en alguno de los supuestos citados.
- b) Al monto original actualizado del activo fijo de que se trate se le aplicará el por ciento que resulte conforme al número de años transcurridos desde que se determinó el crédito fiscal a que se refiere este artículo y hasta que se dé cualquiera de los supuestos señalados en el primer párrafo de esta fracción, y el por ciento de deducción inmediata aplicado al citado bien conforme a la tabla contenida en el artículo 221 de la Ley. El resultado obtenido se multiplicará por la tasa del impuesto que haya aplicado la empresa maquiladora para determinar el crédito fiscal por el bien nuevo de activo fijo de que se trate.

El monto original de la inversión a que se refiere este inciso se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien de que se trate y hasta el último

mes de la primera mitad del ejercicio en el cual la empresa maquiladora se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

- c) A la totalidad del saldo determinado en el inciso a) de esta fracción se le disminuirá la cantidad que resulte en el inciso b) de la misma, la diferencia resultante será el monto que la empresa maquiladora adicionará al impuesto causado correspondiente a su utilidad fiscal en el ejercicio en el que se dé cualquiera de los supuestos mencionados en el primer párrafo de esta fracción. La cantidad que se adicione en los términos de este inciso será parte integrante del impuesto del ejercicio.

Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable en los casos de fusión o escisión, siempre que las empresas que subsistan o surjan con motivo de dichos actos continúen aplicando lo dispuesto en el artículo 216-Bis. de la Ley y en el presente artículo. En el caso de escisión de sociedades los montos pendientes de adicionar al impuesto del ejercicio se transferirán a la sociedad escidente y a las que surjan con motivo de la escisión, en la proporción en la que se distribuyan los activos fijos entre dichas sociedades.

- IV. En el ejercicio en el que se determine el crédito fiscal a que se refiere este artículo, las empresas maquiladoras podrán efectuar acreditamientos provisionales mensuales del impuesto a cuenta del acreditamiento del impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal. Para los efectos de determinar el crédito fiscal, las empresas maquiladoras actualizarán el monto original de la inversión del bien nuevo de activo fijo de que se trate por el periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió dicho bien y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe el acreditamiento provisional del impuesto. Las empresas maquiladoras a que se refiere este párrafo únicamente podrán acreditar contra el impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, el monto de los pagos provisionales efectivamente enterados. No se considera efectivamente enterado el monto que hubiese sido acreditado contra los pagos provisionales del impuesto en los términos del presente artículo.

En los ejercicios subsecuentes al ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal a que se refiere este artículo, las empresas maquiladoras podrán acreditar la parte de la diferencia no acreditada del crédito fiscal, actualizada, contra los pagos provisionales de dichos ejercicios. Para estos efectos la parte de la diferencia que se acreditará en los ejercicios subsecuentes, se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se aplicó por primera vez dicho crédito y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúen los pagos provisionales.

Para los efectos de este artículo se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México, incluyendo los que sean propiedad de los residentes en el extranjero, siempre que dichos activos se utilicen en la operación de maquila de la empresa de que se trate. Tratándose de bienes propiedad de residentes en el extranjero, se considerará como monto original de la inversión, el valor consignado en los libros de contabilidad de dicho residente y como fecha de adquisición aquélla en la que el activo se haya introducido al país.

Las empresas maquiladoras que opten por aplicar el crédito fiscal a que se refiere el presente artículo, deberán llevar el registro de los bienes, por los que se aplica este precepto de conformidad con lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la Ley. Asimismo, deberán mantener el registro de dichos bienes durante los 10 años siguientes a aquel en el que se hubiera terminado de adicionar el impuesto en los términos de este artículo.

Tratándose de empresas maquiladoras que hubiesen optado por aplicar lo dispuesto en el artículo 216-Bis. de la Ley, deberán proporcionar a la autoridad fiscal una relación de los activos por los cuales se aplicó la deducción inmediata, desglosada por cada categoría de activo fijo atendiendo a las categorías señaladas por el artículo 220 de la Ley, en la que se detalle el por ciento de deducción inmediata aplicada en cada caso, el monto original de la inversión y el monto del crédito fiscal que para cada activo resulte de aplicar las fracciones I y II de este artículo. Cuando la empresa maquiladora se ubique en alguno de los supuestos de la fracción III de este artículo deberá reportar el impuesto correspondiente determinado conforme a dicha fracción, así como el monto del crédito fiscal pendiente de adicionar a ejercicios fiscales posteriores a aquél por el cual se reporta.

## **7.3 Normativa uruguaya (artículos relativos al tema)**

### **7.3.1 Ley 18.083**

#### **CAPÍTULO VII**

#### **PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

**Artículo 38º.- Operaciones realizadas entre partes vinculadas.-** Las operaciones que los sujetos pasivos de este impuesto realicen con personas o entidades vinculadas, serán consideradas a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, sin perjuicio de los casos que se hayan establecido limitaciones a la deducción de gastos para determinar la renta neta.

Quedan sujetos a las mismas condiciones establecidas en el inciso anterior, las operaciones que los sujetos pasivos realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos permanentes u otro tipo de entidades no residentes vinculados a ellos.

Cuando las prestaciones y condiciones referidas en el presente artículo no se ajusten a las prácticas del mercado entre entidades independientes, lo que deberá ser probado fehacientemente por la Dirección General Impositiva, las mismas se ajustarán de conformidad con lo establecido en el artículo 41 de este Título.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 39º.- Configuración de la vinculación.-** La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas 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, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 40º.- Países y regímenes de baja o nula tributación.-** *Las operaciones que los sujetos pasivos realicen con no residentes domiciliados, constituidos o ubicados en los países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación que, de manera taxativa, determine la reglamentación, se presumirán, sin admitir prueba en contrario, realizadas entre partes vinculadas y no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los valores normales de mercado entre partes independientes; en tal caso deberá aplicarse lo dispuesto por el artículo siguiente.*

**Nota:** Este inciso fue sustituido por Ley Nº 18.341 de 30.08.008 art.16. (D.Of.: 04.09.008) **Vigencia:** 1º.09.008.

Quedan incluidas en el inciso anterior las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros y se beneficien de un régimen de nula o baja tributación.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Ley 18.341 de 30 de agosto de 2008, artículo 16. (D.Of.: 04.09.008).**

**Artículo 41º.- Métodos de ajuste.-** Para la determinación de los precios de las operaciones a que aluden los artículos anteriores serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

A los efectos previstos en el inciso anterior, serán de aplicación los métodos 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, en la forma que determine la reglamentación, la cual podrá establecer otros métodos con idénticos fines.

Con la finalidad de determinar que los precios se ajustan razonablemente a los de mercado, el contribuyente deberá suministrar la información que la reglamentación disponga, la cual podrá incluir entre otras, la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que considere conveniente para la fiscalización de las operaciones.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 42º.- Operaciones de importación y exportación.-** Para las operaciones de importación y exportación, que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, deberán utilizarse dichos precios a los fines de la determinación de la renta neta de fuente uruguaya, salvo prueba en contrario.

Lo dispuesto en este inciso, regirá para operaciones de importación y exportación, relativas a mercaderías embarcadas a partir de la vigencia de la presente ley.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 43º.- Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios.-** Sin perjuicio de lo establecido precedentemente, cuando se trate de operaciones realizadas entre sujetos vinculados, que tengan por objeto productos primarios agropecuarios y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario en el exterior que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se aplicará preceptivamente el método de precios comparables entre partes independientes, considerándose tal, a los efectos de este artículo, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario.

El método dispuesto en el inciso anterior no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el intermediario reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

- A) Tener residencia en el exterior y real presencia en dicho territorio, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

- B) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.
- C) Sus operaciones de comercio internacional con otros sujetos vinculados al importador o exportador, en su caso, no podrán superar el 30% (treinta por ciento) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Dirección General Impositiva (DGI) podrá prescindir de la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras operaciones internacionales cuando la naturaleza y características de las mismas así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la DGI hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el inciso segundo del presente artículo.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 44º.- Régimen opcional de determinación de la renta.-** Facúltase al Poder

Ejecutivo a establecer con carácter general, para la determinación de la renta de fuente uruguaya de las operaciones a que refiere el presente capítulo, regímenes especiales de utilidad presunta en atención, entre otras, a las modalidades de las operaciones, giro o explotación, a los cuales podrán ampararse los contribuyentes.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 45º.- Secreto de las actuaciones.-** La restricción establecida por el artículo

47 del Código Tributario, no será aplicable respecto de la información vinculada a terceros que resulte necesaria para la determinación de los precios referidos en los artículos anteriores, cuando la Administración deba oponerla como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

**Fuente:** Ley 18.083 de 27 de diciembre de 2006, artículo 3º. (D.Of.: 18.01.007).

**Artículo 46º.- Declaraciones juradas especiales.-** La Dirección General Impositiva con el objeto de realizar un control periódico de las operaciones entre sujetos pasivos vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, podrá requerir



la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los

Estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

### **7.3.2 Decreto N° 56/009**

**Artículo 1º.- Sujetos comprendidos.** Los contribuyentes y responsables que a continuación se detallan quedan comprendidos en las disposiciones del Capítulo VII del Título 4 del Texto Ordenado 1996:

- a) Quienes realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior; y estén comprendidos en el artículo 3º del Título 4 del Texto Ordenado 1996.
- b) Quienes obtengan rentas por servicios personales fuera de la relación de dependencia alcanzadas por el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas por opción o inclusión preceptiva de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 5º del Título 4 del Texto Ordenado 1996, y realicen operaciones con entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior;
- c) Quienes efectúen operaciones con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación. Quedan incluidas en lo dispuesto en el presente literal, las operaciones realizadas con entidades que operen en exclaves aduaneros, incluidos los radicados en territorio nacional, y se beneficien de un régimen de baja o nula tributación;

**Artículo 2º.- Empresas independientes.** Se considerará que dos o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre ellas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo 39 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

**Artículo 3º.- Países y regímenes de baja o nula tributación.** A todos los efectos previstos en la ley y en este reglamento, se consideran países y regímenes de baja o nula tributación, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales, los siguientes:

1. Anguila (territorio de ultramar del Reino Unido)
2. Antigua y Barbuda

3. Aruba (territorio de Países Bajos)
4. Comunidad de las Bahamas
5. Estado de Bahrein
6. Bermudas (territorio de ultramar del Reino Unido)
7. Belice
8. Islas Vírgenes Británicas (territorio del Reino Unido)
9. Islas Caimán (territorio del Reino Unido)
10. Islas de Cook (territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
11. República de Chipre
12. Commonwealth de Dominica
13. Colonia de Gibraltar (territorio del Reino Unido)
14. Grenada
15. Isla Guernesey (dependencia de la Corona Británica)
16. Isla de Man (dependencia de la Corona Británica)
17. Isla de Jersey (dependencia de la Corona Británica)
18. República de Malta
19. República de Mauricio
20. Isla de Montserrat (territorio del Reino Unido)
21. República de Nauru
22. Antillas Holandesas (territorio de Países Bajos)
23. Niue (territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
24. Panamá
25. Samoa
26. Serenísima República de San Marino
27. República de Seychelles
28. Santa Lucía
29. Federación de Saint Kitts y Nevis
30. San Vicente y Las Granadinas
31. Islas Turcas y Caicos (territorio dependiente de Reino Unido)
32. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América (territorio de USA)
33. República de Vanuatu

Se excluirán de la lista precedente a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con la República, y que además, por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco. Asimismo, se excluirán aquellos que introduzcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país o régimen de baja o nula tributación.

Facúltase a la Dirección General Impositiva a ampliar la presente nómina.

**Artículo 4º.- Métodos de ajuste.** A efectos de la utilización de los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada, para la determinación del precio de las operaciones, se entiende por:

**a)** Precio comparable entre partes independientes, al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

**b)** Precio de reventa fijados entre partes independientes, al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

**c)** Costo más beneficios, al precio de venta de un bien, un servicio u otras transacciones, entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el costo de los bienes, servicios o de la operación de que se trate, por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.

**d)** División de ganancias, a la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.

2. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

**e)** Margen neto de la transacción, al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de

establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

**Artículo 5º.- Análisis de partes intervinientes.** Para la aplicación de los métodos a que refiere el artículo anterior, el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia, podrá realizarse indistintamente sobre la situación del sujeto local o del sujeto del exterior.

En caso de optarse por la situación del sujeto del exterior, a los efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, se exigirá prueba documentada certificada en el país de origen por auditor independiente de reconocido prestigio, debidamente traducida y legalizada.

**Artículo 6º.- Transacciones comparables.** A efectos de lo previsto en los artículos anteriores, serán consideradas comparables aquellas transacciones analizadas entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos, y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

A los fines del ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias, los que se indican a continuación:

**a) Las características de las transacciones, incluyendo:**

1. En el caso de transacciones financieras, elementos tales como el monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de las mismas.
2. En prestaciones de servicios, elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.
3. En transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles, se deberá atender a las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente, arrendatario o usuario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.

4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como la forma asignada a la transacción (venta, cesión del uso o derecho a uso) su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).

**b)** Las funciones o actividades, tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial y servicios de posventa, incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las transacciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.

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

**d)** Las circunstancias económicas (entre otras, ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).

**Artículo 7º.- Eliminación de diferencias.** A los fines de la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, enunciados en el artículo anterior, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

**a)** Plazo de pago. La diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.

**b)** Cantidades negociadas. En las cantidades negociadas, el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

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

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

1. Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la República, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.

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

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

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

**f) Naturaleza física y de contenido.** En el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o de los costos referidos a la generación del derecho.

**g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.** Los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al productor de productos nacionales, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

En el caso de que las transacciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base los respectivos tipos de cambio utilizados en la fecha de cada operación.

Asimismo, cuando no resulte de aplicación el método establecido en el artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los bienes con cotización conocida en mercados transparentes, comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis.

**Artículo 8º.- Criterios de ajuste.** Cuando por aplicación de alguno de los métodos a que refieren los artículos anteriores, se determinen dos o más transacciones comparables, se deberán determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un 5% (cinco por ciento), para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil, o la mediana incrementada en un 5% (cinco por ciento), para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil.

Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un 5% (cinco por ciento), este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un 5% (cinco por ciento), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.

**Artículo 9º.- Precios comparables entre partes independientes.** El método de precios comparables entre partes independientes, no será aplicable cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.

**Artículo 10º.- Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios.** A efectos de la aplicación del método previsto en el artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, todas las operaciones de importación o exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumpla con los requisitos previstos en segundo inciso de dicho artículo, se considerará que no se encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

La información a considerar en lo establecido por los literales A), B) y C) del inciso segundo del artículo referido, es la correspondiente al año fiscal que se liquida por el sujeto pasivo importador o exportador. Si la fecha de cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la del importador o exportador, se considerará la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del importador o exportador; no

obstante, cuando la Dirección General Impositiva lo estime justificado, podrá requerir que la información anual del intermediario abarque igual período a la del importador o exportador.

**Artículo 11º.- Intermediarios.** La prueba de la acreditación de los requisitos previstos en los literales A), B) y C) del artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de valor toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales.

Asimismo, para establecer si la actividad principal del intermediario consiste en la comercialización de bienes desde y hacia la República, deberán relacionarse las compras y ventas realizadas con sujetos pasivos importadores y exportadores, con las respectivas compras y ventas totales de dicho intermediario.

A su vez, para el cálculo del porcentaje establecido en el referido literal C), deberán relacionarse los ingresos y egresos totales devengados por operaciones con los restantes integrantes del mismo grupo económico, con los ingresos y egresos totales del intermediario deducidos los ingresos y egresos por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate.

**Artículo 12º.- Rentas pasivas.** A efectos de lo dispuesto en el literal B) del artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, se considerarán rentas pasivas aquellas que provengan de actividades tales como:

- alquiler de inmuebles
  
- préstamos
  
- enajenación o participación en el rendimiento de acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones
  
- colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumentos y/o contratos derivados que no constituyan una cobertura de riesgo
  
- explotación de regalías.

El alquiler de inmuebles a que se refiere el inciso anterior no será considerado una renta pasiva, cuando el mismo derive de una actividad empresarial habitual que comprenda el arrendamiento y administración de dichos bienes.

**Artículo 13º.- Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes.** De acuerdo con lo establecido por los artículos 42 y 43 del Título 4 del Texto Ordenado



1996, se entenderá por valor de cotización del bien en el mercado transparente correspondiente al día de expedición del conocimiento de embarque.

Cuando el transporte de la mercadería se efectúe por medios no convencionales o se presenten otras situaciones especiales, la Dirección General Impositiva determinará las pautas a considerar para establecer el citado valor.

**Artículo 14º.- Declaración jurada.** Los contribuyentes y responsables comprendidos en el artículo 1º del presente decreto, que determine la Dirección General Impositiva, deberán presentar declaraciones juradas especiales en las condiciones que ésta determine.

**Artículo 15º.- Documentación.** La Dirección General Impositiva, podrá requerir a los sujetos referidos en el artículo 1º, la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia, así como de los criterios de comparación utilizados, a efectos de analizar la correcta aplicación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada especial a que refiere el artículo anterior.

Para la presentación de la documentación referida, los contribuyentes y responsables dispondrán de un plazo no menor a 8 (ocho) meses, contados desde la fecha de cierre del ejercicio económico considerado.

**Artículo 16º.- Vigencia del régimen.** Las disposiciones del presente decreto regirán a partir del 1º de enero de 2009.

### **7.3.3 Decreto N° 392/009**

**Artículo 1º.-** Agrégase al Decreto N° 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:

**"Artículo 3º Bis.- Exclaves aduaneros con regímenes de baja o nula tributación.** De acuerdo con lo dispuesto por el último inciso del artículo 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, constituyen exclaves aduaneros las zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, ubicados en territorio nacional o en el exterior. Los regímenes de baja o nula tributación referidos en dicha norma, son aquellos cuya tasa de imposición efectiva sobre la renta, es inferior al 40% (cuarenta por ciento) de la establecida por el artículo 15 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

*Quedan excluidas del régimen que se reglamenta, las operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en los exclaves a que refiere el inciso anterior ubicados en territorio nacional, destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos".*

**Artículo 2º.-** Agrégase al Decreto N° 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:

**"Artículo 9º Bis.- Operaciones de importación y exportación entre partes vinculadas.** *El método establecido por el artículo 42 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, será de aplicación exclusivamente cuando las operaciones de importación o exportación se realicen entre partes vinculadas.*

*A tales efectos:*

- a)** *para las operaciones de importación se tomará la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior;*
- b)** *para las operaciones de exportación, se tomará la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior.*

*En caso que el contrato no estuviera registrado de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 Bis del presente decreto, deberá tomarse la cotización a que refiere el inciso segundo, a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente.*

*El valor de cotización referido en el presente artículo, podrá ser razonablemente ajustado a los valores de la mercadería puesta en el mercado local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes."*

**Artículo 3º.-** Sustitúyase el primer inciso del artículo 10º del Decreto N° 56/009, de 26 de enero de 2009, por el siguiente:

**"Artículo 10º.- Operaciones de importación y exportación realizadas a través de intermediarios.** *El método previsto en el artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, se aplicará a todas las operaciones de importación o exportación en las que intervenga un intermediario internacional, siempre que se verifique alguna de las siguientes situaciones:*

- a)** *vinculación entre el operador local y el intermediario internacional, ya sea en virtud de las hipótesis generales de vinculación establecidas en los artículos 39 y 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, o por el incumplimiento de las condiciones establecidas en los literales A) a C) del artículo 43 del citado Título;*

**b)** vinculación entre el operador local y el destinatario efectivo de la mercadería, de acuerdo a lo establecido en los artículos 39 y 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, aún cuando el intermediario cumpla las condiciones establecidas en el segundo inciso del artículo 43 del referido Título."

**Artículo 4º.-** Agrégase al Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:

**"Artículo 11º Bis.- Régimen opcional de utilidad presunta.** La Dirección General Impositiva podrá establecer un régimen especial de determinación de la utilidad presunta de las operaciones de importación o exportación, que tengan por objeto los bienes referidos en los artículos 42 y 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Dicho régimen será de carácter opcional, y su período de aplicación no podrá exceder de los tres ejercicios fiscales. El referido plazo se aplicará a los ejercicios cerrados a partir de aquel en que entre en vigencia el régimen."

**Artículo 5º.-** Sustitúyase el artículo 13º del Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, por el siguiente:

**"Artículo 13º.- Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes.** De acuerdo con lo establecido por el artículo 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, para las operaciones de importación se tomará la mayor cotización del bien en un mercado transparente de reconocido prestigio internacional, correspondiente a la fecha de expedición del conocimiento de embarque o documento equivalente, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera superior; para las operaciones de exportación, se tomará la menor cotización, cuando el precio al que se hubiera pactado con la parte vinculada fuera inferior.

*El valor de cotización referido en el presente artículo, podrá ser razonablemente ajustado a los valores de la mercadería puesta en el mercado local, en lo relativo a los importes correspondientes a seguros y fletes.*

*Si el contrato fuera registrado de acuerdo a lo establecido en el artículo 13º Bis del presente decreto, deberá tomarse la cotización a que refieren los incisos anteriores del presente artículo, a la fecha del contrato."*

**Artículo 6º.-** Agrégase al Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:

**"Artículo 13º Bis.- Registro de contratos de compraventa.** La Dirección General Impositiva instrumentará un registro de contratos de compraventa de los bienes comprendidos en las disposiciones de los artículos 42 y 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996. Dicha Dirección podrá celebrar acuerdos con entidades

*gremiales nacionales de reconocido prestigio, con la finalidad de que éstas desarrollen total o parcialmente las referidas tareas registrales".*

*El registro de los referidos contratos tendrá carácter opcional para los contribuyentes, y serán oponibles a la Administración Tributaria, siempre que se registren dentro de los cinco días hábiles del mes siguiente al de su celebración.*

*A los efectos dispuestos precedentemente, se considerará nula la inscripción de aquellos contratos en los que la identidad de productos, fechas o partes vinculadas, hagan presumir que los mismos modifican negocios previamente pactados, no reflejando la realidad de la operativa."*

**Artículo 7º.-** Agrégase al Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, el siguiente artículo:

**"Artículo 15º Bis.- Acuerdos anticipados de precios.** *La Dirección General Impositiva podrá celebrar acuerdos de precios con los contribuyentes, los cuales deberán suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, y no podrán exceder de tres ejercicios fiscales. El referido plazo se aplicará a los ejercicios cerrados a partir de aquel en que entre en vigencia el régimen. La Dirección General Impositiva establecerá las condiciones y formalidades exigidas para la suscripción de dichos acuerdos."*

**Artículo 8º.-** Sustitúyase el artículo 16º del Decreto Nº 56/009, de 26 de enero de 2009, por el siguiente:

**"Artículo 16º.- Vigencia.** *Las disposiciones del presente decreto que establecen obligaciones o cargas para el contribuyente, regirán para operaciones realizadas en ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2009."*

**Artículo 9º.-** Comuníquese, publíquese y archívese.

### **7.3.4 Resolución DGI 2084/009**

**1º) Configuración de la vinculación.-** A los efectos de lo dispuesto en el artículo 39 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, y sin perjuicio de otras situaciones, se considerará configurada la vinculación entre partes cuando se realicen operaciones entre sí y se verifique alguno de los supuestos que se detallan a continuación:

a) Una entidad posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) del capital de otra.

- b) Una entidad ejerza sus influencias funcionales sobre otra entidad.
- c) Dos o más entidades tengan indistintamente:
  - c.1) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en sus capitales.
  - c.2) Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en el capital de una o más entidades, e influencias funcionales en una o más de las otras entidades.
  - c.3) Una entidad en común que posea influencias funcionales sobre ellas simultáneamente.
- d) Una entidad posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de otra.
- e) Dos o más entidades tengan una entidad en común que posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de ellas.
- f) Una entidad goce de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, por parte de otra.
- g) Una entidad participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de otra.
- h) Dos o más entidades tengan una entidad en común que participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de ellas.
- i) Una entidad se haga cargo de pérdidas o gastos de otra.

**2º) Influencias funcionales.**- De acuerdo al artículo 39 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, se considerará que existen influencias funcionales, entre otras situaciones, cuando:

- a) Dos o más entidades posean directores, funcionarios o administradores comunes, con poder de decisión para orientar o definir las actividades de las mismas.
- b) Una entidad provea a otra la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de las actividades de esta última.
- c) Dos o más entidades acuerden cláusulas contractuales que asuman el carácter de preferenciales con relación a las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación.
- d) Una entidad desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otra, o su existencia se justifique únicamente con relación a otra, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente.
- e) Una entidad provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otra, mediante la concesión de préstamos o el otorgamiento de garantías de cualquier tipo en los casos de financiación provista por un tercero. Se considerará que una entidad provee fondos a otra de manera sustancial, cuando el monto del endeudamiento neto supere el patrimonio de esta última, valuado según el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas.
- f) Los directores, funcionarios, o administradores con poder de decisión en una entidad, reciban instrucciones o actúen en interés de otra.

g) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a una entidad cuya participación en el capital social sea minoritaria.

**3º) Bienes y servicios destinados a consumirse en exclaves aduaneros.** No se considerarán comprendidas en la presunción establecida en el artículo 40 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, aquellas operaciones de venta de bienes y prestaciones de servicios realizados desde territorio aduanero nacional a entidades que operen en las zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas en el territorio nacional donde las disposiciones aduaneras no son aplicables, siempre que sean destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos geográficos y no se verifiquen hipótesis de vinculación.

**4º) Registro de Contratos.**- La Cámara Mercantil de Productos del País será la entidad encargada del registro de los contratos a que refiere el artículo 13) Bis del Decreto N° 56/009 de 26 de enero de 2009.

**5º) Plazo para el registro de contratos.**- Quienes se encuentren incluidos en los artículos 42 y 43 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, podrán optar por aplicar el mecanismo previsto en el artículo 13) Bis del Decreto N° 56/009, exclusivamente en relación a los contratos de compraventa de bienes cuyo plazo no exceda 240 días.

**6º) Precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes.**- Efectuada la opción establecida en el artículo 13) Bis del Decreto N° 56/009, solamente se considerará la cotización en el mercado transparente a la fecha del contrato.

**7º) Transitorio.**- Los contratos que verifiquen la condición establecida por el numeral 5º) y hubieran sido celebrados con anterioridad a la creación del registro a que refiere el numeral 4º), podrán ampararse a la opción prevista por el artículo 13) Bis del Decreto 56/009, en tanto sean inscriptos en el registro en un plazo de 30 días contados desde la creación del mismo. Lo dispuesto en el inciso anterior, comprende las operaciones contratadas a partir de la vigencia dispuesta por el artículo 16) del Decreto N° 56/009. En el caso de las operaciones a que refiere el artículo 42 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, comprende las contratadas a partir del 1º de julio de 2007.

**8º) Operaciones incluidas en el artículo 42 del Texto Ordenado 1996.**- Se encuentran incluidas en el artículo 42 del Título 4 del Texto Ordenado 1996, las operaciones que tengan por objeto bienes respecto de los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a partir de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, que simultáneamente verifiquen las siguientes condiciones:

a) sean realizadas entre contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas que no sean usuarios de Zona Franca de acuerdo a la Ley N° 15.921 de 17 de diciembre de 1987, y entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en el exterior, o en países de baja o nula tributación; y

b) fueran efectuadas desde y hacia zonas francas, puertos francos y otras áreas geográficas ubicadas en el territorio nacional donde las disposiciones aduaneras no resulten aplicables.

**9º) Mercados Transparentes.**- A los efectos del presente régimen, se consideran mercados transparentes, sin perjuicio de otros que puedan acreditarse como de reconocido prestigio internacional, los que se detallan a continuación:

a) ACEITES DE LINO, NABO, ALGODON Y MANI:

- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- Cotización en otros mercados exportadores e importadores de aceites.

b) ACEITES DE SOJA Y GIRASOL:

- Bolsa de Chicago.
- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- Mercados FOB en los puertos de Brasil.

c) ARROZ:

- Bolsa de Chicago, en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
- FOB Bangkok.
- Cotización en el mercado brasileño.

d) CEBADA Y MALTA :

- Bolsa de Winnipeg.
- Precios de exportación de malta en Canadá y Australia

e) GIRASOL, LINO, NABO Y COLZA

- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.

f) HARINA DE TRIGO

- Precios de importación en el mercado de Brasil.

g) LEGUMBRES

- Cotización en el mercado brasileño.
- Cotizaciones en mercados europeos.

h) MANI

- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.

i) MAIZ Y SORGO:

- Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.

j) SOJA

- Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.
- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- Mercados FOB en los puertos de Brasil.

k) SUBPRODUCTOS (HARINA, PELLETS Y EX-PELLERS) DE SOJA

- Bolsa de Chicago
- Mercados C&F en el puerto de Rotterdam.
- Mercados FOB en los puertos de Brasil.

l) SUBPRODUCTOS (HARINA, PELLETS Y EX-PELLERS) DE GIRASOL, LINO, NABO Y MANI

- Cotización C&F en el puerto de Rotterdam y Hamburgo.

m) TRIGO:

- Bolsa de Kansas y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico.

- Bolsa de Chicago y en la plaza FOB en el Golfo de Méjico, así como en los puertos de embarque en la Unión Europea.

- Precios de importación en los diferentes mercados consumidores del MERCOSUR.

**10º) Obligados a informar anualmente.**- Los sujetos pasivos comprendidos en el artículo 1º del Decreto Nº 56/009, estarán obligados a presentar información anual, cuando verifiquen alguna de las siguientes condiciones:

a) se encuentren incluidos en la División Grandes Contribuyentes;

b) realicen operaciones comprendidas en el presente régimen por un monto superior a las UI 50.000.000 (cincuenta millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente;

c) hubieran sido notificados por la Dirección General Impositiva. La información referida en el inciso anterior deberá contener:

a) Una declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.

b) Una copia de los estados contables del ejercicio fiscal correspondiente, cuando no estuvieran obligados a presentarlos por otras disposiciones.

c) El Estudio de Precios de Transferencia con el contenido mínimo según el numeral siguiente. El plazo para la presentación de la referida documentación, vencerá el noveno mes contado desde la fecha de cierre del ejercicio fiscal correspondiente, según los cuadros de vencimientos dispuestos para cada grupo de contribuyentes.

**11º) Contenido del Estudio de Precios de Transferencia:** El Estudio de Precios de Transferencia deberá incluir- como mínimo- los siguientes aspectos:

a) El detalle de las actividades y funciones desarrolladas.

b) Los riesgos asumidos y los activos utilizados para realizar dichas actividades y funciones.

c) El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el referido estudio.

d) Detalle y cuantificación de las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.

e) Identificación de las entidades con las que se realizaron las operaciones incluidas en el régimen de Precios de Transferencia.

f) Método utilizado para la determinación de los precios de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el más apropiado, así como los motivos por los cuales se descartaron aquellos no utilizados.

g) Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.

h) Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.

i) Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.

j) La cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.

k) La determinación de la mediana y el rango intercuartil.



l) Descripción de la actividad empresarial, las características del negocio, y otros elementos relevantes de las entidades comparables.

m) Las conclusiones del estudio.

Cuando el análisis de comparabilidad y justificación de los precios de transferencia se realice sobre la situación de una entidad del exterior, el mismo deberá cumplir con las condiciones establecidas en el artículo 5º del Decreto Nº 56/009 de 26 de enero de 2009.

**12º) Documentación y justificativos del Estudio de Precios de Transferencia.**- Quienes tengan que presentar la documentación a que refiere el numeral 10º), deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los documentos y comprobantes que justifiquen el Estudio de Precios de Transferencia.

**13º) Otros obligados a conservar documentación.**- Los sujetos pasivos del artículo 1º del Decreto Nº 56/009, que no se encuentren obligados presentar la información anual a que refiere el numeral 10º), deberán conservar por el período de prescripción de los tributos, los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a los efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de dichos precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia declarados.

**14º) Publíquese en dos diarios de circulación nacional.** Insértese en el Boletín Informativo, página web y cumplido, archívese

### **7.3.5 Resolución DGI 2098/009**

1º) Sustitúyese desde su vigencia el literal b) del primer inciso del numeral 10º) de la Resolución Nº 2084/2009 de 1º de diciembre de 2009 por el siguiente:

"b) realicen operaciones comprendidas en el presente régimen por un monto superior a las UI 50.000.000 (cincuenta millones de unidades indexadas) en el período fiscal correspondiente;"

2º) Publíquese en dos diarios de circulación nacional. Insértese en el Boletín Informativo, página web y cumplido, archívese.

## **8. Bibliografía**

- Baistrocchi, Eduardo; “Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela”; Lexis Nexis Argentina, 2008.
- Bettinger Barrios, Herbert; “Precios de Transferencia, sus efectos fiscales 2008”; ISEF, México, décima quinta edición 2008
- Entrevista a Cra. Marcia Grostein - Asesor tributario de la DGI e integrante de la Comisión de Consultas - Master en Derecho y Técnica Tributaria de la Universidad de Montevideo - Master en Finanzas Públicas de la Universidad Nacional de La Matanza, Instituto de estudios de las Finanzas Públicas Argentinas - Master en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona y Postgrado en Derecho Tributario Internacional de la Universidad de Barcelona
- Entrevista a Cr. Gonzalo Lucas - Socio del Departamento de Asesoramiento Impositivo y Legal, Deloitte Uruguay -
- Entrevista a Cr. José María Segura - Director del Departamento de Precios de Transferencia, Price Waterhouse Coopers Argentina -
- Entrevista a Cr. Javier Hernán Marano - Gerente del Departamento de Precios de Transferencia, Price Waterhouse Coopers Argentina -
- Entrevista a Cr. Juan Pablo Guerrero - Ex Gerente del Departamento de Precios de Transferencia, KPMG México. Actual Gerente del Departamento de Precios de Transferencia KPMG Chile.
- Flores Alvarado, Alberto; “Asociación en Participación: Reglas para efectos fiscales”; Inteligis Empresarial, México, Marzo 2004.
- Goldemberg, Cecilia; “Manual de Precios de Transferencia en Argentina”; La Ley, Buenos Aires, 2007.
- Price Waterhouse Coopers – International Transfer Pricing 2008
- Normativa vigente en materia de precios de transferencia y régimen sancionatorio de Argentina.
- Normativa vigente en materia de precios de transferencia y régimen sancionatorio de México.
- Normativa vigente en materia de precios de transferencia y régimen sancionatorio de Uruguay.

- OCDE; “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”; Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; París, julio 1995.
- OCDE; “Thin Capitalisation”; Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; 1986.
- Oklander, Juan; “Los cambios en el tratamiento a la capitalización exigua y sus efectos” La Ley, Impuestos Nº15, 2004.
- Valdés Costa, Ramón; “Curso de Derecho Tributario”; Rosgal; Montevideo, 1996.
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) - Sitio oficial del Organismo Recaudador en la República Oriental del Uruguay.
- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) - Sitio oficial del Organismo Recaudador en la República Argentina.
- [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx) - Sitio oficial del Organismo Recaudador de los Estados Unidos Mexicanos.
- Yemma, Juan Carlos y Diskenstein, Manuel G.; “Precios de transferencia: nuevo reglamento” Errepar, Buenos Aires, Enero 2001.