



I NSTITUTO
U NIVERSITARIO
A ERONAUTICO

PROYECTO DE GRADO

PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL

**INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONÁUTICO
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN**

Tutor:

Cr. Vera Fernando Esteban

Alumnos:

FACUNDO LAURIA – DNI 33893774 – flauria774@alumnos.iua.edu.ar– Carrera CP

FRANCO SAUCHELLI – DNI 33599759 – fsauchelli@iua.edu.ar- Carrera CP

CÓRDOBA, 2014.

Agradecimientos.

Este Proyecto de Grado no hubiera sido posible sin la ayuda de todas las personas que nos guiaron en el desarrollo del mismo, aportando todo lo necesario y a su alcance para su más completa conclusión. En primer lugar, el reconocimiento al esfuerzo y estímulo de nuestro profesor tutor, Vera Fernando Esteban, quien con paciencia y empeño nos guió en la elaboración, brindándonos los conocimientos y consejos necesarios para lograr la mejor calidad de información en el tema desarrollado.

También queremos reconocer la ayuda de todos los docentes y profesionales del Instituto Universitario Aeronáutico, que nos fueron guiando en las distintas etapas que significan el desarrollo de un proyecto de este tipo, por su paciencia, buena predisposición y constante dedicación. A ellos les agradecemos porque lograron que este Proyecto de Grado sea posible y el progreso apasionante para nosotros.

Es necesario también, agradecer a nuestros familiares por habernos soportado todo el tiempo que llevó a cabo el desarrollo y conclusión del presente trabajo, sirviéndonos además de contención incondicional y el reconocimiento merecido de su sacrificio constante, ya que sin ellos no hubiera sido posible estar en esta etapa tan importante para nosotros.

Por último, a todos aquellos que de cualquier modo aportaron herramientas para el desarrollo del Proyecto de Grado y que no fueron mencionados, pero no por ello menos importantes.

Córdoba, 08 de agosto de 2014.

ÍNDICE

CAPÍTULO I.....	6
INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO II	8
ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL MUNDO.....	8
MARCO TEÓRICO:	10
LEGISLACION INTERNACIONAL.....	17
METODOS PARA LA DETERMINACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA:	20
ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	30
CONTEXTO INTERNACIONAL	33
PARAÍDOS FISCALES	35
DOBLE IMPOSICIÓN	38
EVASIÓN	42
FORMAS DE EVITAR LA MANIPULACIÓN DE PRECIOS	44
SANCIONES	46
CAPÍTULO III	48
MERCOSUR	48
PAÍSES MIEMBROS	48
ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA.....	48
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN BRASIL	50
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN URUGUAY	51
PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PARAGUAY	51
CAPITULO IV	52
LEGISLACIÓN EN ARGENTINA:.....	52

PROYECTO DE GRADO – PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL.

CAPÍTULO V	61
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	61
PRINCIPALES ENSEÑANZAS DE LOS DISTINTOS FALLOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ARGENTINA.	61
EJERCICIO PRÁCTICO.....	67
CONCLUSIONES.....	72
BIBLIOGRAFÍA.....	74
ANEXO I.....	76
ANEXO II	81

PRECIOS DE TRASFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

La economía mundial ha sufrido grandes cambios en el último tiempo y esto se debe principalmente al fenómeno de la globalización, proceso por el cual las barreras al ingreso a mercados propios de cada país se van desvaneciendo, permitiendo la integración de economías locales a una economía de mercado mundial, en la que las grandes corporaciones participan activamente.

Esto provocó un incremento del número de compañías que pertenecen a grupos empresariales multinacionales, cuyas sucursales, filiales y subsidiarias se encuentran dispersas por el mundo y necesitan para su desarrollo un flujo constante de intercambio de bienes, tecnologías, servicios y capitales. Dichos intercambios se realizan utilizando precios que no siempre son los fijados entre partes independientes.

Debido a que dichos grupos empresariales buscan el resultado del grupo en general, sin tener en consideración mayoritariamente el resultado obtenido por cada una de las empresas que lo componen y que actúan como un ente independiente, manifiestan las utilidades en la jurisdicción que, por cuestiones tanto tributarias como extra tributarias, más le conviene.

De acuerdo a lo indicado por Ariel Wolfsohn, la problemática principal de los precios de transferencia reside en que las empresas multinacionales, al transferir algún bien o servicio suelen utilizar *“precios que no son los negociados en un mercado abierto libre, y podrían desviarse de los precios acordados bajo operaciones no vinculadas en transacciones comparables bajo las mismas circunstancias... Si el precio de los bienes, servicios, o intangibles se encuentra fijado en forma excesiva entre partes relacionadas, la rentabilidad del vendedor se incrementa y la del comprador disminuye. Contrariamente, si el precio de los bienes, servicios o intangibles se fija demasiado bajo. La rentabilidad del comprador se incrementa y la del vendedor disminuye.”*¹

¹Wolfsohn, Ariel E., Precios de transferencia, Errepar Ed 2000.

Por su parte, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en un documento en Junio de 2011², indica que tanto las compañías multinacionales como las administraciones tributarias de los distintos países del mundo, enfrentan el mismo desafío en el desarrollo de legislación en materia de precios de transferencia: la protección de su base imponible tributaria sin generar doble imposición o inseguridad jurídica que puedan obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional. Es por esta cuestión que se crearon normas y reglamentaciones más estrictas con la finalidad de aumentar y profundizar el control de las operaciones alcanzadas, estableciendo procedimientos y métodos de cálculo para la determinación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas.

Tal como lo menciona el tratado de la “OCDE” de 1995 en su prefacio, la determinación de los precios de transferencia es un mecanismo complejo ya que se deben determinar las ganancias y gastos de una empresa que es parte de un grupo multinacional, por una parte tratando de evitar que existan diferencia entre los fiscos involucrados por la operación realizada, por ejemplo, los ingresos que recibe un fisco por la sobrefacturación generada por un exceso en la fijación de los precios de transferencia, son mayores a los que recibe el fisco donde se encuentra la empresa vinculada que soporta esa sobrefacturación; y, por otra parte, teniendo presente que dicho grupo multinacional puede verse afectado por una doble imposición tributaria, debido a rectificaciones de los precios realizadas por un país sin el ajuste correspondiente en el otro vinculado a la operación.

Por las razones mencionadas, se emitieron directrices a tener en cuenta por los países miembros sobre cómo deben determinarse dichos precios de transferencia, a fin de armonizar criterios entre los países abocados, destinadas a evitar esta problemática.

² OCDE: Legislación en materia de precios de transferencia – Propuesta de enfoque. Junio 2011

CAPÍTULO II

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL MUNDO.

Los precios de transferencia tienen su origen alrededor de 1915, en la ley de finanzas de Gran Bretaña, primera jurisdicción fiscal en incluir precios de transferencia en su legislación, seguida por Estados Unidos en 1917. Esto se debió fundamentalmente a la internacionalización de empresas locales con objeto de maximizar beneficios y disminuir el riesgo de sus actividades, provocando disminuciones en las recaudaciones fiscales de esos países. Fue entonces que dichas reglamentaciones surgían con un carácter preventivo y cautelar con la finalidad de evitar que esta situación se agrave. Por lo tanto, Gran Bretaña estableció en un primer momento, que en el supuesto que una entidad no residente llevara a cabo actividades con una residente y tuviera con esta última alguna estrecha conexión o ejerciera algún tipo de control y si como consecuencia del negocio entre ambas se produjera un beneficio menor en la empresa residente que el que se habría esperado, la empresa extranjera debería tributar en el Reino Unido como agente del ente local por los beneficios que se hubieran desviado por la vinculación. Por su parte, Estados Unidos en 1917, incorporó a su legislación una norma que establecía la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el impuesto federal sobre la renta de sociedades.³

Luego de esto, de acuerdo a lo indicado por Wolfsohn⁴, en 1935 EEUU incluyó en su Código de rentas internas, sección 45, una norma que autorizaba a la administración tributaria a distribuir, prorratear o asignar renta bruta, deducciones, créditos o descuentos entre dos o más organizaciones que fueran de la misma propiedad, o estuvieran controladas por los mismos intereses. Dicha norma fue tomada como base al momento de elaborar el principio de plena competencia (arm's length).

³Campagnale, Catinot, Parrondo – El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, Editorial la Ley, Argentina, 2000.

⁴Wolfsohn, Ariel E. Precios de transferencia, Errepar, Argentina, 2000.

En 1968, siguiendo con la evolución en materia doctrinaria por parte de EEUU, estableció una reglamentación a dicha norma, el art. 482, en el cual establecen los primeros métodos a aplicar para lograr que las transacciones entre empresas vinculadas se realicen de acuerdo a precios normales de mercado. Luego en 1968, este mismo país fue el primero en promulgar una reglamentación detallada, indicando los métodos que debían ser utilizados a fin de determinar los precios de transferencia correctos, a efectos fiscales, para transacciones entre empresas vinculadas.

A partir de esto y con el surgimiento de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en el año 1961 fue cuando comenzó a tratarse a nivel internacional, con el fin de una armonización de criterios para evitar, principalmente, la doble imposición tributaria a empresas por parte de los diferentes estados, incorporando a su “convenio modelo para evitar la doble imposición”, las directrices de los precios de transferencia, que fueron incluidas en su informe de 1979 denominado “Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sobre precios de transferencia y empresas multinacionales”. En éste se destacaban la importancia de la aplicación de los principios de plena competencia (*arm's length*), para determinar utilidades de empresas vinculadas, e indicaban que por más que las políticas de precios de transferencia pueden ser aplicadas por los entes para lograr fraude impositivo o evasión tributaria, los mismos no deben conceptualizarse de esa manera, sino considerar que sus propósitos son básicamente favorecer a una distribución más correcta en materia tributaria.

Luego de esto en 1995 el mismo organismo publicó las denominadas “Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales” donde se indican finalmente la totalidad de procedimientos a aplicar en materia de precios de transferencia, métodos para su determinación, sanciones aplicables, procedimientos de ajuste, regímenes de protección, acuerdos previos y arbitraje (temas explicados posteriormente en este trabajo); actualizando constantemente su contenido hasta la actualidad.

Cabe aclarar, que las normas dictadas por este organismo no tienen carácter obligatorio a nivel mundial, son sólo directrices creadas a fin de evitar conflictos entre las distintas partes comprometidas en una transacción a nivel internacional, por lo que cada país es libre de adecuar su legislación a dichas normas, pero en caso de optar por no hacerlo corre riesgo de deficiencias que puedan perjudicar su sistema tributario generando conflicto con aspectos legales de otros estados, capaces de provocar, por ejemplo, doble tributación para sus contribuyentes y ambigüedades que no puedan ser fácilmente reconocidas a nivel internacional.

MARCO TEÓRICO:

- LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)

Al hablar de precios de transferencia, no podemos dejar de mencionar a la “Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico”, creada en 1961 como la sucesora de la antigua “Organización Europea para la Cooperación Económica” en la que 20 países de América del norte y Europa se unen para analizar y establecer orientaciones sobre temas de relevancia internacional como economía, educación y medio ambiente.

Sus principales objetivos son:

- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- Favorecer la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.
- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.⁵

⁵http://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_para_la_Cooperaci%C3%B3n_y_el_Desarrollo_Econ%C3%B3mico

Actualmente está constituida por 34 países miembros: Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Dinamarca, Islandia, Noruega, Turquía, España, Portugal, Francia, Irlanda, Bélgica, Alemania, Grecia, Suecia, Suiza, Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Italia, Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea del Sur, Eslovaquia, Chile, Eslovenia, Israel y Estonia.

Por su parte otros 12 países con economías en vías de desarrollo son adherentes a la declaración sobre inversión internacional y empresas multinacionales de 1976 y participan en el trabajo del comité de inversiones de la OCDE; ellos son: Argentina, Brasil, Lituania, Letonia, Rumania, Egipto, Perú, Marruecos, Colombia, Túnez, Costa Rica y Jordania.

Además, 24 países no miembros participan como observadores regulares o completos en comités de la OCDE, a los que se suman otros 50 comprometidos en diversas actividades y que pueden solicitar membresía permanente previa evaluación positiva.

○ ¿QUE SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

Existen diferentes definiciones y puntos de vista sobre precios de transferencia, entre ellos podemos mencionar:

- La OCDE, como un organismo de reconocimiento a nivel mundial, expone que los precios de transferencia son: “los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedades intangibles o servicios a otra asociada...”⁶
- Por su parte, el Profesor Hubert Hamaekers los define como *“el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma*

⁶ OCDE: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias. Principios y Métodos. 1994. Pág. 6.

*organización, con una clara razón económica: evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo”.*⁷

- Con otro criterio distinto a los anteriores, Laura Jackman, al parecer con una visión acotada sobre los objetivos perseguidos por la aplicación de los precios de transferencia, los entiende como *“aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos”*⁸

Analizando detenidamente dichas definiciones podemos destacar dos factores en común absolutamente necesarios para determinar la existencia de precios de transferencia:

1. La existencia de empresas vinculadas
2. La existencia de operaciones internacionales, transacciones entre diferentes países por parte de las empresas mencionadas.

○ SOCIEDADES O EMPRESAS VINCULADAS – EMPRESAS MULTINACIONALES:

De acuerdo a la definición de la OCDE, se entiende como sociedad o empresa vinculada a *“aquella residente en un estado que participa directamente en el gerenciamiento, control o capital de otra residente en otro estado, o si las mismas personas participan directamente en el gerenciamiento, capital o control de ambas empresas...”*⁹

Una empresa está vinculada económicamente a otra cuando participa de manera activa directa o indirectamente, en la dirección o en el control de ésta, ya sea por sus propios medios o por intermediarios involucrados.

⁷Hamaekers, Hubert. International Transfer Pricing Journal - ED. IBFD, Amsterdam. 2000.

⁸Jackman, Laura, International taxation, 1997.

⁹ OCDE “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias. Principios y Métodos”). 1994. Pág. 6

○ VINCULACIÓN EN ARGENTINA

De acuerdo a la Ley argentina, Según la Ley de Sociedades Comerciales en su artículo 33 *“se consideran sociedades controladas aquellas en que otra sociedad, en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada:1) posea participación por cualquier título, que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias; 2) ejerza una influencia dominante como consecuencia de acciones, cuotas o partes de interés poseídas, o por los especiales vínculos existentes entre las sociedades”*¹⁰; y que serán sociedades vinculadas *“cuando una participa en más del diez por ciento (10%) del capital de otra.”*¹⁰

El tema también fue tratado, en un principio, en la Ley del Impuesto a las Ganancias, en sus artículos 8, 14 y 15, que hacen referencia al gravamen de las actividades de exportación e importación de sujetos vinculados al país.

Luego surgió la necesidad de una reglamentación más específica para regular el tema, por lo que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en octubre del 2001, hizo pública la Resolución General N° 1122, cuyo asunto hace referencia a la Ley del Impuesto a las Ganancias en los artículos enumerados en el párrafo anterior, transacciones internacionales, precios de transferencia y la sustitución de las Resoluciones Generales N° 702 y 1007. En el art. 7, capítulo C - Vinculación, establece:

*“ La vinculación a que se refiere el artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, se entenderá configurada cuando se verifiquen – entre otros – los supuestos que se detallan en el anexo III de la presente.”*¹¹

Mientras que dicho anexo establece los siguientes supuestos a considerar:

- *“Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.*

¹⁰ Ley N° 19.550 - Sociedades Comerciales. Art. 33

¹¹ Resolución General AFIP N° 1.122 – Capítulo C. Artículo 7

- *Dos o más sujetos tengan alternativamente:*
 - ✓ *Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.*
 - ✓ *Un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o más sujetos e influencia significativa en uno o más de los otros sujetos.*
 - ✓ *Un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.*
- *Un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.*
- *Dos o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.*
- *Un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.*
- *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.*
- *Un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias de*
- *empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.*
- *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.*
- *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.*

- *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.*
- *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.*
- *Un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.*
- *Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.*
- *Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.”¹²*

Recientemente, el 03 de Enero de 2014 entró en vigencia la Resolución General de AFIP 3.572, en la que se establece la creación de un registro de sujetos vinculados, en la que deben inscribirse todos los contribuyentes y/o responsables residentes en el país, cuyas ganancias estén comprendidas dentro de la tercera categoría de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias y posean vinculación con cualquier sujeto vinculado en la República Argentina o en el exterior.

En la misma resolución se establece la creación de un régimen informativo de operaciones de mercado interno, mediante el cual, los sujetos comprendidos en el párrafo anterior deben informar a través de la transferencia electrónica de datos, a la AFIP todas las operaciones que los residentes tengan con sujetos vinculados en el país, bajo apercibimiento de sanciones.

¹² Resolución General AFIP Nº 1.122 Anexo III (supuestos de vinculación).

○ EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA (ARM´S OF LENGH)

De acuerdo a la OCDE, la base del régimen de precios de transferencias es el principio de plena competencia, que enuncia:

*"Cuando dos empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían 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"*¹³

Esto significa que al momento de realizar operaciones entre dos empresas vinculadas, se deben tener en cuenta las condiciones normales que operan en el mercado para empresas independientes y ajustarse a ese tipo de transacciones, a fin de evitar el fomento de una problemática que puede traer consecuencias no deseadas para el grupo empresarial.

○ OBJETIVOS DE LA APLICACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

Con la aplicación del régimen de precios de transferencia se persiguen distintos objetivos, tanto para organizaciones multinacionales, como para administraciones fiscales y/o tributarias de los distintos lugares del mundo. Estos son:

Objetivos de las empresas multinacionales al aplicar precios de transferencia:

- Movimiento internacional de fondos: Mediante la aplicación de precios de transferencia, las empresas multinacionales pueden trasladar capitales y fondos desde una jurisdicción a otra más atractiva por diversos motivos;
 - ✓ Expansión de la compañía por penetración en nuevos mercados y reducción de la competencia en los mismos.

¹³ Definición extraída del apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE

- ✓ Aprovechamiento por reducción de pagos de aranceles y subsidios a la exportación otorgados por algunos países en los que desarrollan actividades.
- ✓ Disminución del riesgo por transferir actividades a países con estabilidad económica.
- ✓ Obtención de beneficios por desviación de utilidades a lugares con diferencias en criterios fiscales al momento de la imposición de impuestos.

Por otra parte los objetivos que motivan a las administraciones tributarias en general a aplicar controles y reglamentaciones sobre precios de transferencia son:

- Unificar criterios sobre la correcta percepción de ingresos y gastos por parte de las empresas;
- Evitar la doble imposición fiscal por diferencias de criterios en la aplicación del régimen en distintas partes del planeta;
- Evitar la evasión fiscal por parte de empresas residentes de su jurisdicción;
- Determinar correctamente la renta obtenida correspondiente a cada país.

LEGISLACION INTERNACIONAL

A nivel de fiscalidad internacional, se puede observar que los distintos países sancionan normas que permiten realizar un ajuste en ciertas transacciones si se denota que las mismas se apartan de determinados parámetros contenidos en las mismas. Debido a esto, el ya mencionado organismo regulador en materia precios de transferencia a nivel internacional es la OCDE, quien no tiene una legislación específica ni de carácter obligatoria, ha desarrollado informes, guías y directrices de aplicación para determinar y/o ajustar en caso que sea necesario, los precios de las transacciones a nivel mundial entre sociedades o empresas vinculadas, que son considerados como base para la legislación por parte de los distintos países.

Fue en el año 1979, que el tema fue tratado por primera vez a nivel internacional, por esta entidad, no perteneciente a algún país en particular, con el informe titulado “precios de transferencia y empresas multinacionales”. Aquí se plasmó por primera vez el principio de plena competencia tal como figura actualmente en el “Modelo de convenio fiscal de la OCDE”, utilizado también como base para distintos organismos y administraciones tributarias del mundo dedicados a tratar el tema, donde se establece principalmente que los precios de transferencias entre partes vinculadas, deben ser considerados a valor de mercado entre partes independientes. Este informe sólo pretendía identificar y analizar los problemas a tener en cuenta y proponer métodos de determinación aceptables a aplicar en una operación entre empresas vinculadas.¹⁴

Luego de esto, los informes de 1984, “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales Tres Cuestiones Fiscales” y de 1987 “Subcapitalización o Capitalización Vía Deuda” contienen aspectos determinados para precios de transferencia en situaciones más específicas.

Posteriormente dicho informe fue sufriendo modificaciones realizadas en distintas revisiones a través de los años, conllevadas por la evolución dada en la materia, hasta llegar a la versión actual de las directrices, cuya última revisión data del mes de julio del año 2010. En estos informes se encuentra la mayor parte del material existente sobre precios de transferencia redactado y emitido por la OCDE. Sintéticamente se destacan los siguientes puntos incluidos:

- El mencionado principio de plena competencia, junto con un análisis detallado del mismo y la explicación de un enfoque alternativo que es utilizado de manera local por algunas jurisdicciones y que no se apoya en este principio, el reparto del beneficio global según una formula preestablecida.
- Explicación de la importancia del “arm’s length”, con una guía que explica cómo debe aplicarse, detallando el análisis de comparabilidad a realizar, entre otros puntos.

¹⁴Hubert M. A. Hamaekers, Fiscalidad internacional – Madrid 2007

- Análisis puntual de la metodología a aplicar para la determinación de los precios de transferencia, clasificada según la operación se base o no en el resultado de la misma.
- Análisis sobre la comparabilidad de las operaciones incluidas en el régimen, los criterios y pasos para su determinación.
- Procedimientos y procesos administrativos destinados a evitar y resolver controversias basadas en precios de transferencia, tales como las prácticas en materia de inspección, el ajuste correlativo y el procedimiento amistoso, inspecciones simultaneas, regímenes de protección, acuerdos previos de precios y el arbitraje.
- Documentación necesaria para el régimen, con las recomendaciones por parte del organismo para el nivel general.
- Consideraciones aplicables en las transferencias de activos intangibles por parte de empresas vinculadas y lineamientos para el tratamiento de los servicios intra-grupos.
- Acuerdos de reparto de costos, sus generalidades, aplicación y consecuencias fiscales, junto con recomendaciones por parte del organismo para su estructuración y documentación
- Precios de transferencia en los casos de reestructuración de empresas.

Actualmente existe a partir del año 2011 una propuesta de enfoque para la legislación en materia de precios de transferencia para los países que deseen adoptarla, creada por la OCDE, donde contiene de manera universal, las bases del régimen a nivel internacional. Cabe aclarar que dicho documento es meramente ilustrativo y cada país adecuará, en caso de considerarlo, las normas propuestas en dicho enfoque, a su legislación vigente.

La propuesta está dividida en 5 partes y un anexo, a su vez divididas en secciones, donde se encuentran las nociones más importantes que deberían incluir la totalidad de los países en su legislación a fin de evitar conflictos.

MÉTODOS PARA LA DETERMINACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

○ MÉTODOS TRACIONALES

Los Métodos tradicionales son aquellos que prestan principal atención a la transacción en sí misma, dejando de lado la utilidad conjunta o individual del ente involucrado.

• MÉTODO DEL PRECIO LIBRE COMPARABLE:

Este método consiste en la comparación del precio de las operaciones de empresas vinculadas, con operaciones idénticas o similares de empresas no vinculadas, en circunstancias también comparables. Si se encuentran diferencias significativas, puede ser un indicio de que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas involucradas en la operación, no se ajustan a la plena competencia y por lo tanto es probable que deba realizarse algún tipo de ajuste.

Previamente a realizar el análisis sobre la comparabilidad de las operaciones, cabe recordar que deben depurarse las diferencias existentes no imputables estrictamente a la vinculación. Deben tenerse en cuenta a estos fines, por ejemplo, volúmenes de venta, calidad de los productos, diferencias de marcas, tipo de clientes, etc.

De acuerdo a lo indicado por la OCDE, en las directrices para aplicar este método, es necesario primeramente determinar la comparabilidad de las operaciones, verificando si se cumple uno de las siguientes condiciones:

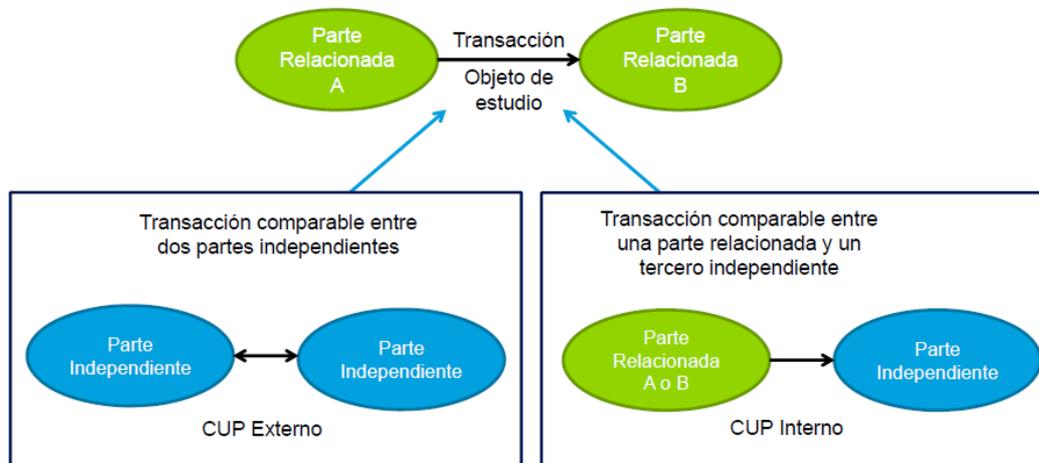
1. Ninguna de las diferencias existentes en las operaciones que se comparan o entre las empresas involucradas en las mismas, influye significativamente en el valor normal de mercado;
2. Los ajustes a realizar son lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos provocados por las diferencias identificadas.

De cumplirse esto, este método se destaca por ser el camino más directo para aplicar el principio de plena competencia y se prefiere ante los demás.

La complejidad para la aplicación de este método deviene fundamentalmente en que resulta muy difícil encontrar información lo suficientemente fiable respecto de operaciones similares entre empresas independientes. A modo de ejemplo, podemos suponer una empresa dedicada a la distribución de carne vacuna a carnicerías vinculadas dispersas por distintos países, para determinar el precio de venta respetando el principio de plena competencia mediante la implementación de este método, debemos encontrar información de operaciones de venta del mismo tipo de producto (calidad, procedencia, peso, etc.) a carnicerías independientes, que realicen la misma actividad, en condiciones patrimoniales similares, corriendo el mismo tipo de riesgo, con similares condiciones contractuales, en el mismo mercado y siguiendo las mismas estrategias comerciales, situación que parece ser demasiado compleja y amerita el análisis para determinar si corresponde o no la aplicación de otro método.

Gráfico 1. Método de precio comparable no controlado (CUP)

1. Método de Precio Comparable No Controlado (CUP por sus siglas en Inglés)



Fuente: Seminario de precios de transferencia – Deloitte.

Para completar el gráfico anterior, se puede suponer que la empresa A ubicada en EEUU realiza una transacción de 100 barriles de Petróleo crudo con una empresa vinculada B, ubicada en México por un total de 100000 dólares.

Por otra parte, suponiendo una operación idéntica entre dos partes independientes ubicadas en los mismos países (precio comparable externo), por un total de 110000 dólares, por lo que podemos decir que el precio de transferencia de esta operación es este último, 110000 dólares o 110 dólares el barril de petróleo crudo. El precio de esta operación también podría haberse determinado de manera interna, de la misma manera, pero comparando la operación con otra realizada por la misma empresa A, a una empresa independiente C, ubicada en México.

- MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA

Este método indica que al precio de venta de un producto que se comercializa con una empresa asociada, comparado al fijado en una operación con una empresa independiente, debe deducirse un margen apropiado para cubrir costos, gastos de explotación y obtener los beneficios correspondientes de

acuerdo al riesgo asumido y al activo utilizado. El monto restante, luego de realizar los ajustes correspondientes por otros costos o gastos inherentes a la adquisición del producto, por ejemplo derechos de aduana, gastos de flete, etc., constituye el precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre empresas asociadas.¹⁵

El margen bruto del precio de reventa, también puede compararse con el margen utilizado por el mismo revendedor en operaciones de compra y venta no vinculadas, entre partes independientes, (comparabilidad interna). Otra forma de determinar el margen es a través de la comparación con una operación de compra y venta entre partes no vinculadas realizada por una empresa de similares características (comparabilidad externa).

Al igual que en la aplicación del método del precio libre comparable, se debe determinar la comparabilidad de las operaciones involucradas verificando, al menos, una de las dos condiciones mencionadas en el párrafo correspondiente.

Un ejemplo de la aplicación de este método podría tratarse suponiendo que, una empresa se dedica a la distribución al por menor de hornos microondas ubicada en el centro de la ciudad, con un local de unos 90 mts², que compra sus productos a su casa matriz en Suiza. El producto que vamos a comparar son, explícitamente los hornos microondas, sin importar significativamente sus características, por lo que debemos identificar los márgenes utilizados por la reventa de productos encuadrados dentro de la misma categoría, en operaciones comparables de centros de distribución minoristas independientes ubicados en la zona centro de la ciudad, sin tener en cuenta para esto a las grandes cadenas de distribución, ya que sus funciones, activos utilizados y riesgos asumidos, serían desproporcionales a los de la empresa comparada en la operación.¹⁶

¹⁵OCDE: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. 2010. – Capítulo II, Sección C.

¹⁶Alejandro Fénix Sanz, “Operaciones vinculadas: Métodos tradicionales de valoración (método del precio libre comparable, método del precio de reventa y método del coste incrementado)”, 09/2009,

Las fórmulas a aplicar para el desarrollo de este método son:

- ✓ Para determinar el precio de libre competencia:

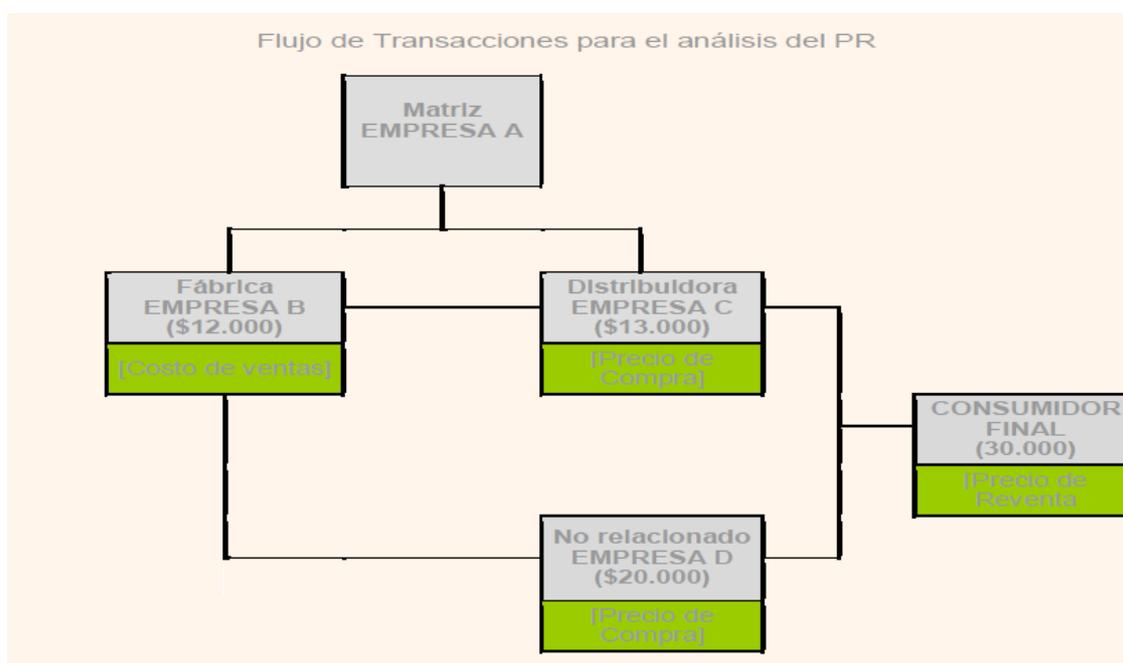
$(\text{precio de reventa}) - (\text{margen del precio de reventa}) \times (\text{precio de reventa})$

- ✓ Para determinar el margen del precio de reventa:

$[(\text{Precio de reventa}) - (\text{costo de adquisición})] / (\text{precio de reventa})$.

EJEMPLO:

Gráfico 2. Flujo para análisis del precio de reventa.



Fuente: Seminario de precios de transferencia – Deloitte.

Este esquema muestra una operación entre empresas vinculadas y una operación comparable con una no vinculada. En este caso analizamos a la operación entre las vinculadas, desde la empresa C.

Primero calculamos el margen del precio de reventa de la operación comparable:

$$(30000 - 20000) / 30000 = 0.333333$$

Luego determinamos el precio libre comparable al que está sujeta la operación:

$$30000 - 0.333333 \times 30000 = 20.000$$

Por lo tanto el precio de transferencia según este método será de \$ 20.000.

- MÉTODO DEL COSTO INCREMENTADO

Este método se utiliza principalmente cuando se trata de transferencia de servicios o bienes semielaborados entre vinculadas.

Parte del costo de la empresa asociada proveedora de los bienes o servicios, al que se le adiciona un margen que permita la obtención de un beneficio apropiado, de acuerdo a las funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El importe obtenido luego del incremento del costo en la cuantía del margen determinado, es un precio de plena competencia en el que se basa la operación.

Lo ideal en la aplicación de este método es determinar este margen, tomando como referencia operaciones de la empresa proveedora a partes independientes, sin vinculación (comparable interno), o también puede recurrirse al margen que hubiera incrementado sobre el costo una empresa independiente, en una operación comparable.

En este método, hay que prestar especial atención a los criterios de contabilidad adoptados por las empresas comparables, ya que, si por ejemplo una empresa contabiliza como gastos de explotación a los costos de administración, el beneficio obtenido será superior al de una empresa que los incluye dentro del costo del producto vendido o el servicio prestado.

Al igual que en los métodos anteriores, la comparabilidad debe verificarse a través del cumplimiento de alguno de los dos criterios mencionados.

Según lo mencionan las directrices de la OCDE, la aplicación de este método contiene dificultades relacionadas con la base sobre la que se aplica el margen. Es indispensable aplicar un margen comparable sobre una base de costos

comparables, de lo contrario el método debería complementarse para una correcta determinación del precio de plena competencia.

Las fórmulas a aplicar para el desarrollo de este método son:

Para determinar el precio de plena competencia:

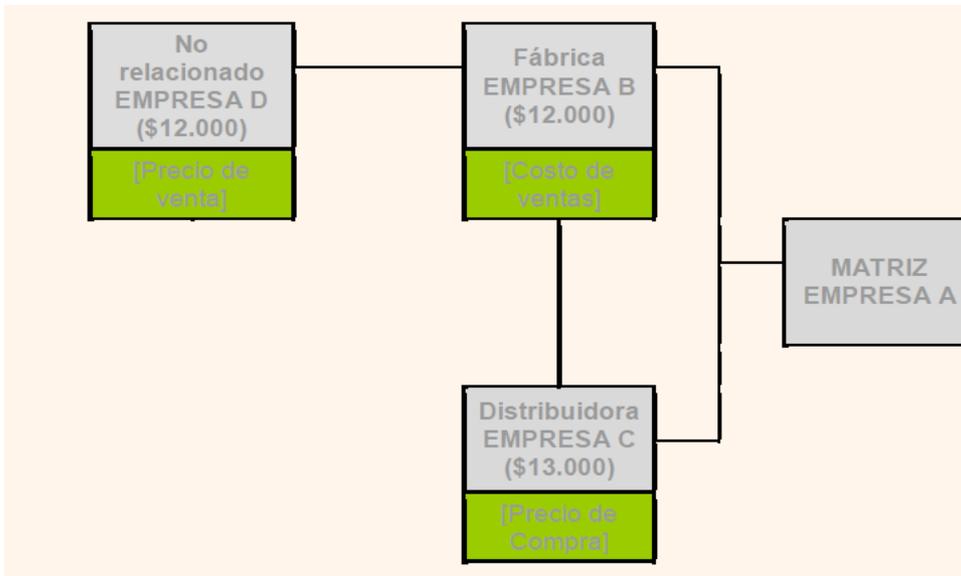
$$\checkmark (\text{costos}) + [(\text{margen sobre costos}) \times (\text{costos})]$$

Para determinar el margen sobre costos:

$$\checkmark [(\text{precio de reventa}) - (\text{costos})] / (\text{costos})$$

EJEMPLO

Gráfico 3. Análisis del método de costo incrementado.



Fuente: Seminario de precios de transferencia – Deloitte.

En este ejemplo, se considera por la actividad, que es adecuado trabajar con un margen del 30% sobre el costo, por ende podemos determinar:

La empresa D tiene un costo de ventas de: $12000 / 1.30 = 9230$

Por lo tanto, al ser el costo de ventas de la empresa B de 12000, el precio de transferencia correspondiente para la operación de compra realizada por la vinculada, distribuidora C, es de: $12000 \times 1.30 = 15600$, de otra manera, no se estarían respetando las reglas de libre competencia del mercado para la determinación de los precios de transferencia.

○ MÉTODOS BASADOS EN EL RESULTADO DE LAS OPERACIONES O NO TRADICIONALES

Tal como lo menciona su denominación, estos métodos se basan particularmente en los márgenes de beneficio o utilidad de las transacciones, dejando de poner énfasis en las transacciones en sí mismas de manera relevante.

• MÉTODO DEL MARGEN NETO DE LA TRANSACCIÓN

"Consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujo de efectivo."¹⁷

El procedimiento consiste en comparar el margen neto de ganancias de la empresa analizada, con el margen de la parte no controlada o empresas comparables.

Éste margen que se compara, es el obtenido de las ventas menos el conjunto de costos totales operativos.

- ✓ Algunas ventajas de este método es que los márgenes netos son¹⁸:
 - Retornos sobre activos
 - Utilidad neta sobre ventas
 - Utilidad neta sobre capital contable
 - Otros relacionados con la utilidad neta

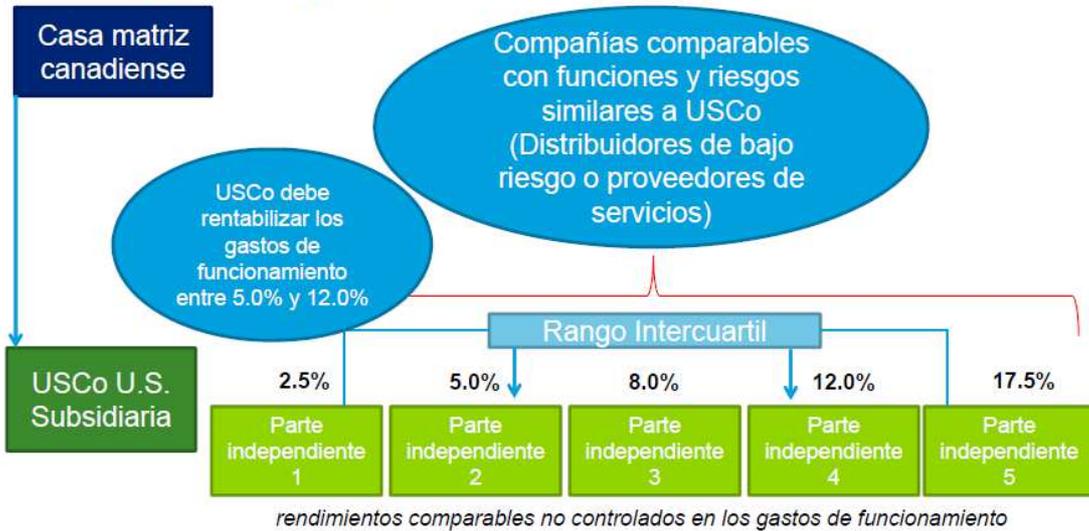
- ✓ Como limitaciones se debe considerar que:
 - El método se aplica sobre una sola empresa del grupo sin considerar su contraparte.
 - Eventualmente puede suceder que el organismo fiscal recurra a la información del competidor y en base a sus

¹⁷Precios de Transferencia (27 de febrero de 2014) [en línea]. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Precios_de_transferencia. [28/07/2014].

¹⁸Dr. Mariano Latapí Ramírez – Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia. México: ISEF primera edición. 2003.

indicadores tomar resoluciones anticipadas sin dar oportunidad a la empresa en cuestión de responder y defenderse.

Gráfico 4. Esquema de análisis del margen neto Operacional.



Fuente: Seminario de precios de transferencia – Deloitte.

- MÉTODO DE PARTICION DE UTILIDADES

El método de la partición de utilidades, trata de determinar los beneficios de las empresas asociadas de acuerdo a como hubieran sido distribuidos entre partes independientes, respecto de su participación en la operación. Primeramente identifica el beneficio que ha de distribuirse entre las empresas vinculadas por las operaciones en las que participen en conjunto. Luego se procede a distribuir ese resultado común de la manera que se hubiese pactado en condiciones de plena competencia.

No existe una fórmula preestablecida para realizar la distribución de beneficios, esta debe seleccionarse luego de realizar un análisis funcional completo, que deberá considerar los activos utilizados y riesgos asumidos por cada parte involucrada en la obtención del beneficio.

Como ventaja de la aplicación de este método, podemos mencionar que no se vincula con las transacciones comparables de una manera exhaustiva, sino con los beneficios de dichas transacciones, por lo que el universo de aplicación de este método, acepta una mayor cantidad de circunstancias y hechos a considerar, que no son aceptados por otros métodos.

Por otra parte, como desventaja podemos decir en primer lugar, tal como lo mencionamos anteriormente, que el método no dispone de criterios unificados para determinar la forma en que los resultados podrían dividirse. En segundo lugar, posee la dificultad de hallar costos y beneficios de cada entidad interviniente. Además, el método no dispone de aspectos comparables para determinar la forma en que las ganancias podrían dividirse entre partes independientes, situación que no es de conocimiento público. La consecuencia es que la división de las mismas queda al libre criterio del contribuyente.

EJEMPLO

Gráfico 5. Método de partición de utilidades.



Fuente: Seminario de precios de transferencia –Deloitte.

En concordancia con el artículo N° 6 de la Resolución General de AFIP N° 702, a nuestro criterio, no existe un método que podríamos definir como el mejor para la universalidad de operaciones que pueden existir, sino que se debe elegir el que corresponda dependiendo del tipo de transacción, sus características, la información disponible sobre las empresas involucradas, entre otras cosas, para determinar los precios de la manera más directa y con el menor margen de error posible.

ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD

Para la aplicación del principio de plena competencia y establecer un precio aceptable de transacciones entre empresas vinculadas, es necesario hacer un análisis de comparabilidad entre transacciones de la misma naturaleza y comparables entre sociedades independientes.¹⁹

Este análisis cumple la función de determinar si existen diferencias significativas entre la operación que se está examinando y la que sirve de referencia, para evaluar si resulta conveniente hacer algún tipo de ajuste en esta última, o si la misma es suficiente para determinar el precio buscado de la transacción.

Por este motivo, para realizar un correcto análisis de comparabilidad, dependiendo de la naturaleza de la transacción y los sujetos involucrados, se deben tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Característica de los activos y/o servicios:

¹⁹ Apartado 1.15 de 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 o que se pueden analizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias” y párrafo 1.23 de las directrices “las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influye en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas”.

Normalmente, el análisis comienza por la comparación entre las características de los bienes o servicios en cuestión, atendiendo, si se trata de bienes, sus características físicas, cualidades funcionales, disponibilidad en el mercado y el volumen de la operación; en el caso de los servicios, además deberán tenerse en cuenta la naturaleza y el alcance de los mismos. Si se trata de activos intangibles, también deberá analizarse el tipo, la duración, la forma de la operación y los beneficios derivados por su utilización.

2. Análisis funcional:

El análisis funcional consiste en la identificación de las funciones desempeñadas por cada una de las sociedades involucradas en la operación, identificando en cada caso los activos utilizados, los riesgos asumidos y las actividades y responsabilidades de importancia económica, que son o van a ser tomadas, tanto por una empresa independiente como por una asociada.

Además se debe poner particular atención en la estructura y organización del grupo empresarial y la titularidad e independencia con la que el contribuyente ejerce sus funciones.

Respecto de la determinación de riesgos asumidos por cada sociedad o empresa en la operación, también debe tenerse en cuenta el principio de libre competencia, por lo que cada parte debería asumir mayores cuotas de riesgo y mayor control, siendo considerada como una empresa independiente. Esto es condición para determinar la comparabilidad de manera que, cuando existan diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado, la transacción no debería ser considerada comparable.

3. Cláusulas contractuales

Otro de los factores importantes para desarrollar un correcto análisis de comparabilidad en la que se basa la determinación de los precios de transferencia, es la determinación de las cláusulas contractuales, sean explícitas o no, ya que ellas definen como se reparten las responsabilidades, riesgos o utilidades de una transacción. Por ende, en los casos en los que no

se posee acuerdo por escrito, deben deducirse del comportamiento anterior de las empresas vinculadas, es decir, que para determinarlas debe recurrirse a los principios económicos que normalmente rigen a las sociedades vinculadas.

4. Circunstancias Económicas

Las circunstancias económicas en las que se realiza una transacción, es otro de los factores a tener en cuenta al momento de realizar un análisis de comparabilidad en el régimen de los precios de transferencia. Aquí se requiere fundamentalmente una similitud entre los mercados que incluyen las operaciones a comparar entre sociedades vinculadas e independientes. Si existen diferencias, las mismas no deben incidir en la determinación del precio de los productos. De no ser así, se deben realizar los ajustes correspondientes para eliminarlas.

Algunos factores importantes en este análisis son por ejemplo, la localización geográfica de las sociedades, su dimensión, la competencia, los bienes sustitutos existentes, etc.

5. Estrategias Mercantiles

Las estrategias mercantiles de cada organización pueden ser de características muy variadas, tales como la penetración en nuevos mercados, el desarrollo de nuevos productos, la diversificación del grupo empresario, el aumento de la cuota de participación en un mercado, entre otros aspectos que puedan ser objeto de análisis por la dirección de la empresa.

Se debe tener en cuenta que cuando se valora una estrategia comercial diferente a la de otras sociedades, puede aportar problemas para la administración tributaria, ya que por ejemplo, para ampliar la cuota de participación en un mercado, se requiere muchas veces la reducción de los márgenes de beneficios actuales del contribuyente, para obtener un aumento de los mismos en el futuro. De no ser así, y de mantenerse esta disminución por periodos de tiempo prolongados, mientras que en sociedades vinculadas pertenecientes al mismo grupo la estrategia difiere significativamente, se

estaría vulnerando la capacidad de la administración tributaria para la aplicación del régimen y la determinación de los precios de transferencia.

CONTEXTO INTERNACIONAL

El ámbito de aplicación más importante y por el cual se crea el procedimiento denominado precios de transferencia, para evitar que se apliquen estrategias que beneficien a las empresas dirigiendo utilidades o pérdidas de un país a otro, es en el contexto internacional, debido a que si bien pueden darse estas operaciones entre dos organizaciones ubicadas en un mismo país, o no, los beneficios que pueden obtenerse y el volumen de los movimientos que suelen manejarse en compañías multinacionales, son considerablemente mayores.

Además de esto, se debe tener presente que para que la aplicación de esta figura de precios de transferencia cumpla su función, además de contemplarse en la legislación fiscal aplicable en un determinado país, deben contener el soporte necesario para verificar los flujos de inversión y utilidades que se realicen entre los entes que participen en la operación. De no contar con los instrumentos legales que regulan las operaciones, tanto en el ámbito interno como en el contexto internacional, los lineamientos de los precios de transferencia serían vulnerables para verificar y ejercer el poder de control y fiscalización sobre los contribuyentes que tributan bajo un esquema global o universal.

Hay diversos instrumentos legales que se emplean a nivel internacional para la verificación de las operaciones y son los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, y los acuerdos para el intercambio de información tributaria. Es necesario aclarar que en el primer instrumento, los convenios tienen como objetivo eliminar barreras tributarias, impidiendo la creación de cierta competencia a nivel fiscal, que en base a impuestos se pueda crear entre los países que participan de estos acuerdos, para que el inversor que debe decidir la manera más rentable para el desarrollo de sus actividades, logre de esta forma un equilibrio entre los impuestos involucrados

en la toma de sus decisiones, imprescindible para disminuir costos, volverse más competitivos y ganar mercado.

Por otro lado, los acuerdos que se realizan entre los países para el intercambio de información, son instrumentos legales que permiten verificar los comportamientos de los contribuyentes para detectar y sancionar la actuación indebida.

El mecanismo con que operan este tipo de “estrategias de evasión fiscal” es mediante la transferencia de utilidades o pérdidas generadas en un país a otro, mediante operaciones artificiales tales como intereses, dividendos, regalías o simplemente a través de los costos de oportunidad. Debido a que la tasa impositiva varía dependiendo del tipo de operaciones que se realice, muchas veces optan por disfrazar ciertas figuras en intereses o regalías, para disminuir la presión fiscal sobre los movimientos de las inversiones.

CONTROL DE MANIPULACIÓN DE PRECIOS EN AMÉRICA LATINA

A continuación se observa un cuadro obtenido de Administraciones Tributarias Consultadas, en el que se detalla el grado de control de la manipulación de precios de transferencia, por los distintos países que conforman América Latina. Tal como indica el cuadro, Argentina y Brasil son los países que han tenido mayor participación y desarrollo en cuanto al control de la manipulación de precios de transferencia.

Gráfico 5. Tabla de control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, de países de América Latina.

PROYECTO DE GRADO – PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL.

Países	Contempla legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Áreas de Precios de transferencia en la Adm. Tributaria.
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Bolivia	No	No	No	No	No	No
Brasil	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Chile	Si	Si	Si	No	Si	Si
Colombia	Si	Si	No	No	Si	Si
Costa Rica	No	No	No	No	No	Si
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si
El Salvador	Si	No	No	No	No	Si
Guatemala	Si	No	No	No	No	Si
Honduras	Si	No	No	No	No	No
Jamaica	No	No	No	No	No	No
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Panamá	Si	No	No	No	No	Si
Nicaragua	No	No	No	No	No	No
Paraguay	No	No	No	No	No	No
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si
República Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si
Trinidad y Tobago	No	No	No	No	No	No
Uruguay	Si	No	Si	No	No	Si
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si

Fuente: Administraciones Tributarias Consultadas²⁰.

PARAÍOS FISCALES

Los denominados “paraísos fiscales”, son aquellos países o jurisdicciones que se caracterizan porque aplican un régimen tributario favorable para los ciudadanos o empresas no residentes, que a los efectos legales establezcan domicilio en el mismo.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), hay cuatro factores clave utilizados para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal o no:

²⁰ CIAT-ITC. El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y Caribe. 2013. Pag. 15.

- Si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales. En caso de que no se apliquen impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan otros tres factores.
- Falta de transparencia. Esta transparencia se refiere a la claridad de las operaciones que realizan los entes, en cuanto a la calidad de la documentación de respaldo, o al nivel de papeles que se les exige para el ejercicio de sus actividades.
- Si las leyes o las prácticas administrativas de ese país no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países, en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.
- Países que permiten a los no residentes beneficiarse de las rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

Las estadísticas disponibles indican que el sector bancario extraterritorial (offshore) es una actividad más que considerable. El offshore u offshoring es comúnmente utilizado en diversos ámbitos para indicar la deslocalización de un recurso o proceso productivo. Para que se entienda y aplicándolo al ámbito que es de interés, se define en el sentido financiero como aquellas empresas creadas en los paraísos fiscales, es decir, en centros financieros con un nivel impositivo muy bajo, para ocultar el propietario o beneficiario de determinados bienes, por varios motivos, como el blanqueo de dinero.

Este tema ha tenido modificaciones en la legislación argentina recientemente. Por la aplicación del Decreto 589 de mayo 2013, se introdujeron algunas reformas con respecto a la ley anterior.

Para la Administración Fiscal de Ingresos Públicos (AFIP), las operaciones realizadas con países enumerados, entre los anteriormente llamados, “paraísos fiscales” carece de seguridad en los aspectos formales, por lo que en estas ocasiones, persigue el objetivo de suplir la mayor información posible y que no ha sido recopilada en las distintas relaciones formadas. Esto se debe a que la AFIP presume que estas no fueron hechas entre empresas como partes independientes, lo que implican costos adicionales por la generación de

documentación específica que demuestre lo contrario, debiendo probar que cada transacción se hizo a valores de mercado.

Anteriormente estas jurisdicciones se encontraban enumeradas en un listado de 88 países denominados “paraísos fiscales”²¹, en el art. N° 21 del Decreto Reglamentario n° 1344/98, de la Ley del Impuesto a las Ganancias n° 20.628. Recientemente, con la modificación impuesta por el Decreto n° 589/2013, se modificó el antiguo listado y se eliminó la enumeración de la ley de ganancias por una nómina de “países cooperadores”, por lo cual, por diferencia se deberán calcular los “no cooperadores”, perdiéndose la ventaja de una lista integral y taxativa²². (Ver listado de países cooperantes enumerados por la AFIP en Anexo I.)

Los países que figuran en esta lista de países cooperadores son los que han firmado un convenio para el intercambio de información en materia de impuestos y que además la AFIP opine que ese intercambio es efectivo, cláusula no reglamentada que da lugar a un uso discrecional del criterio de nuestras autoridades fiscales.

Además, está estipulado qué pasará con los países que se den de baja de este listado, y es que en caso de que se haya operado con uno de ellos y posteriormente este país sea eliminado de la nómina de países cooperadores, lo que se operó con anterioridad queda afectado por el cambio.

Es necesario mencionar, que los paraísos fiscales se mantienen en vigencia por ser protegidos por los “padrinos” que son muy poderosos. Por este motivo, las sociedades fiduciarias anglosajonas, tienden a utilizar la bolsa de Londres para realizar sus operaciones bursátiles y cambiarias, lo que limita la capacidad de acción de las autoridades británicas. Lo mismo ocurre, por ejemplo, con

²¹ Sergio Caveggia (06/06/2013) – “Paraísos fiscales: qué establece la nueva norma sobre los países de baja o nula tributación”. www.iprofesional.com: Argentina. Disponible en: http://www.iprofesional.com/notas/162370-Parasos-fiscales-qu-establece-la-nueva-norma-sobre-los-pases-de-baja-o-nula-tributacin?page_y=0 [06/08/2014]

²² Fernanda Laiún (31/12/2013) – “Qué cambios introduce la nueva normativa argentina a la hora de definir un paraíso fiscal”. www.iprofesional.com: Fernández Sabella – Smudt. Disponible en: <http://www.iprofesional.com/notas/177251-Qu-cambios-introduce-la-nueva-normativa-argentina-a-la-hora-de-definir-un-paraso-fiscal> [06/08/2014]

España que protege a Andorra, Francia a Mónaco, Bélgica a Luxemburgo y Holanda con Alemania a las Antillas Holandesas o Liechtenstein, entre otros vínculos existentes.

Estos países que sirven de paraíso para las inversiones, plantean un grave problema para los gobiernos de las diversas naciones que tienen una regulación clara de verificación de operaciones financieras, debido a que trasladan montos de dinero o valores, de manera instantánea, con los que se llevan rentas públicas. Es por esto que muchos países, y particularmente aquellos miembros de la OCDE, tienen leyes que dificultan la creación y posesión de compañías, o realizar inversiones en paraísos fiscales sin pagar impuestos en él o en el país que residan, más allá de que en algunos casos se tengan tratados que impidan pagar impuestos dobles.

DOBLE IMPOSICIÓN

También llamado doble tributación, es aquel fenómeno que consiste en que dos o más estados tengan o pretendan tener potestad tributaria sobre una misma renta o un mismo bien, es decir que se aplican impuestos a la renta por mismo hecho económico, uno en base al principio de territorialidad y el otro por el principio de personalidad. En consecuencia puede ocurrir que:

- una misma persona sea gravada en dos países por una misma renta.
- una misma renta sea gravada en dos personas distintas, en dos países distintos.
- un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

El problema directo que genera, es que la inversión se ve perjudicada por la mayor presión tributaria que recae al no corregir este factor.

Para evitar esto, existen medidas que aplican los países unilateralmente, mediante los cuales modifican su legislación interna a fin aplicar de una manera más exacta la carga tributaria de las operaciones de aquellas empresas cuya fuente se encuentra en el extranjero y que son devengadas o percibidas por los contribuyentes domiciliados en el país. A estas medidas se le suman los

tratados internacionales para evitar la doble imposición, los cuales establecen que ante determinadas operaciones, ciertas rentas sólo pueden estar gravadas en uno de los dos Estados, o en caso de ser en ambos, sean afectadas por tasas reducidas que definan cargas impositivas razonables.

En la mayoría de los países, las “reglas” para tratar la doble imposición internacional, se basan en el modelo de convenio elaborado por la OCDE, tanto por aquellos países que son miembros de este Organismo, como por aquellos que no forman parte, para la negociación, aplicación e interpretación de sus convenios bilaterales, para evitar la doble imposición.

Hay distintos métodos para evitar la doble imposición internacional y son los siguientes:

○ MÉTODOS UNILATERALES

Son aquellos en los que las medidas son tomadas individualmente por un poder tributario unilateralmente, generalmente adoptadas por el país que está gravando con el criterio de residencia, aunque en el caso de que el que tome estas disposiciones sea el país que grava según criterios de naturaleza real, podría conducir a idénticos resultados. Es importante destacar que este tipo de medidas unilaterales no tienen la misma eficiencia que aquellas que surgen de convenios internacionales, ya que no sería posible lograr alcanzar el efecto deseado si todos los países adoptaran los mismos criterios, por lo que exigiría además que existiera una armonización de las estructuras tributarias. Existen distintas técnicas para articular estas medidas unilaterales para evitar la doble imposición y son:

- Exención de la base imponible total o parcial del impuesto nacional, de la renta o patrimonio situados en el país extranjero, exigiendo, en la mayoría de los casos, que los motivos que originan esas bases imponibles sean efectivamente gravados en el otro país.

- El crédito fiscal que puede utilizar el residente de un país, en la deuda tributaria a pagar en el mismo, o en el extranjero.
- Permitir la deducción en la base imponible, en calidad de gasto deducible, del impuesto pagado o devengado en el extranjero.
- Prever una reducción en el gravamen del impuesto nacional, si la renta o los capitales situados en el extranjero son gravados en el país de residencia.

○ MÉTODOS BILATERALES O TRATADOS INTERNACIONALES

Este es el método que ha tenido mayor desarrollo y que ha logrado un mayor grado de efectividad en cuanto a los fines buscados. En el proceso de desarrollo han ido generando conciencia de lo importante que es para los países que se lleven a cabo convenios o tratados internacionales, ya que ofrecen beneficios para cualquier Estado. En el caso de los países desarrollados, aseguran que sus inversiones en el extranjero no sufran excesivos gravámenes, favoreciendo la competitividad en el exterior y fomentando mayores exportaciones; respecto de aquellos países en vías de desarrollo, hay una importante red de convenios en conjunto con una serie de medidas administrativas, que buscan favorecer las inversiones extranjeras para contribuir a su desarrollo económico. Existen además convenios internacionales que buscan mejorar las relaciones fiscales entre determinados países, las llamadas “tax sparing clause”, que fomentan las inversiones en países en vías de desarrollo, permitiendo la deducción en el impuesto exigible en el país de residencia, o como intercambio de información y trabajo conjunto para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. Al igual que en las anteriores, estas medidas bilaterales o convenios internacionales, cuentan con diferentes métodos para alcanzar los resultados deseados. Estos se clasifican en dos grupos:

- Métodos de exención:
 - ✓ Exención íntegra: es la exclusión del gravamen que recae sobre los residentes de un Estado, a todas las rentas cuya imposición

se reserva, en virtud del convenio, a otro Estado, como si para el primero no hubieran existido.

- ✓ Exención con progresividad: en este caso, la renta extranjera que se considerará exenta, sólo es tomada en cuenta por el país residente, para determinar el tipo de gravamen a aplicar al resto de las rentas del contribuyente.

- Métodos de imputación:

- ✓ Imputación íntegra: el Estado de residencia permitirá la deducción, en concepto de gastos deducibles, los impuestos pagados en el extranjero, sin ningún tipo de limitación.
- ✓ Imputación ordinaria: la deducción por razón de los impuestos pagados en un país extranjero no podrán ser superiores a la parte del impuesto devengado en el país de residencia.

- ACCIÓN MULTINACIONAL

Las distintas organizaciones internacionales como la ONU, OCDE o el Grupo de Expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio, no pueden ser consideradas en esta instancia como que han elaborado convenios para alcanzar la armonización fiscal, ya que los trabajos que han realizado no han tenido ese peso a la hora de haber acuerdos entre las operaciones de los países, sino que han servido de opciones, entre los diferentes países de la comunidad internacional, a la hora de elaborar verdaderos convenios, los que deben ser aprobados por los procedimientos que establecen las constituciones en cada uno de ellos.

Por el contrario, las organizaciones internacionales de integración, toman decisiones que no revisten forma jurídica, y sin embargo, las normas aprobadas tienen equivalencia con las de cada uno de los parlamentos o gobiernos de los países miembros. Un ejemplo claro de esto es la UE, cuyas directivas aprobadas no necesitan ratificación por parte de los estados miembros.

Para evitar la doble imposición internacional, la aplicación de estos métodos dependerá de los países que intervengan conjuntamente en las decisión de respetar lo administrado por el resto de los poderes tributarios que formen parte de la operación, ya que de acuerdo a la cantidad de estados u organismos cuyas medidas sean tomadas en conjunto, resultará en si el método es unilateral, bilateral o se trate de acciones multinacionales.

EVASIÓN

Ésta es una de las principales causas por la que se aplican los diversos procedimientos de los precios de transferencia, ya que se busca prevenir la evasión fiscal de las empresas que tengan la posibilidad de alterar libremente la base imponible del impuesto a las ganancias, disminuyendo o aumentando el valor asignado a la facturación de alguno de los puntos de venta de la operación, con más razón si existe realmente una relación económica, sobre todo si no está exteriorizada al fisco. Los principales países afectados cuando se presenta la evasión fiscal son aquellos con altas tasas de impuestos.

La evasión fiscal trae aparejados una serie de efectos nocivos que atentan contra el cumplimiento del rol vital de un estado y que es el de proveer a la sociedad educación, salud y trabajo.

Está de más aclarar, que para poder financiar estas funciones el estado debe recaudar dinero y que la forma de conseguirlo es mediante la contribución de cada uno de los integrantes laboralmente activos, a través del pago de impuestos. En caso de que el nivel de recaudación sea menor por presentar un alto grado de evasión fiscal, la capacidad que el estado tiene para hacer cumplir estas funciones y la calidad con que las ejerce será inferior.

El significado del término “evasión”, es toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

Esta acción de evasión está sustentada en el hecho de que es una respuesta cognitiva de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas,

respondiendo a los diversos incentivos y castigos que ofrece el sistema. Es un problema que ha tomado gran relevancia en cualquier Estado, ya que no se trata de un delito que se condene socialmente como cualquier otro porque no existe un nivel alto de violencia, sino que el que se perjudica es el Estado, pero es difícil observar el efecto de cada hecho.

En cuanto a las causas que conducen a que los contribuyentes recurran a esta figura ilegal son:

- Carenia de conciencia tributaria:

Ocurre cuando en la sociedad, sobre todo en los países subdesarrollados, no se tiene conocimiento del beneficio o efecto negativo que produce la mayor o menor recaudación. No se observa al Estado como un proveedor de servicios esenciales de la sociedad, los que son financiados con las recaudaciones de impuestos y que significan el favorecimiento, en mayor o menor medida, a la totalidad de la sociedad.

- Sistema tributario poco transparente:

Sucede en aquellos países en los que se observa el incumplimiento de los requisitos indispensables del sistema como tal, es decir, que no se observa una clara devolución del Estado, en cuanto a la relación del gasto que significa y los beneficios obtenidos.

- Administración tributaria poco flexible:

En este caso el problema está en que no se pueden afrontar las dificultades que presenta la economía de un país, la inexistencia de impuestos progresivos que gravan la renta de los contribuyentes de acuerdo a su nivel de ingreso, o que simplemente los impuestos determinados resultan demasiado elevados para el nivel normal de actividad de esa economía. Esto resulta en que se termine recurriendo a la evasión para poder afrontar los costos y de esa manera subsistir.

- Bajo riesgo de ser detectado:

En este caso, es otro el inconveniente y es que la autoridad tributaria no cuenta con los controles y regulaciones suficientes para poder verificar el fiel cumplimiento de los contribuyentes, y los sistemas de control que aplican estos organismos son fácilmente eludidos.

FORMAS DE EVITAR LA MANIPULACIÓN DE PRECIOS

Hay diversos métodos para combatir la evasión o la necesidad de los contribuyentes por recurrir a esta figura ilegal. Las principales y sobre las que la administración financiera debiera actuar inmediatamente son:

- Conciencia tributaria:

El estado debe buscar crear la conciencia en los ciudadanos, sobre la función que cumplen los impuestos para el desempeño de sus funciones. En este sentido se debería poner mayor énfasis y hacer conocer a la ciudadanía de un país, los beneficios que se obtienen de la recaudación de los impuestos y los efectos negativos que acarrea la disminución de su ingreso.

En los países subdesarrollados es más frecuente detectar un rechazo mayor ante las políticas tributarias y se debe al desconocimiento de los ciudadanos con la importancia que tiene el estado en las funciones de seguridad, salud y educación de la población, sumado a que en muchos de estos países no se observa una relación equivalente al costo beneficio.

Para lograr este objetivo, se debe confrontar el costo que acarrea esta culturización de la sociedad. Para ello el estado cuenta con una serie de herramientas que debe analizar y aplicar la que considere más conveniente a fin de alcanzar el objetivo, de acuerdo a los costos que puede soportar. Estos son:

- ✓ Publicidad masiva: es aquí cuando se observan cortos publicitarios que buscan informar a la población sobre los beneficios o efectos nocivos que resultan del comportamiento de la cultura tributaria de la sociedad.

- ✓ Participación de los Consejos Profesionales: la colaboración de estas corporaciones tienen un doble efecto. Por un lado logran la participación de los matriculados, lo que significa que se cuenta con el trabajo de personas que tienen un grado de conocimiento mayor en la sociedad; y por otro lado, estos a su vez tienen un efecto multiplicador en su inserción en la población.
 - ✓ Difusión tributaria: busca incrementar la difusión realizada por el propio organismo, dando a conocer los beneficios que significa la menor onerosidad para con el estado, cumpliendo en término con las obligaciones.
 - ✓ Fomentar el estudio de esta temática en planes de estudio, que podrían ser dirigidos y trabajados por el Ministerio de Economía y las autoridades educativas, en conjunto.
- Sistema tributario poco transparente:
 - ✓ Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontalmente.
 - ✓ Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc.
 - ✓ Observar principios constitucionales dirigidos a proteger los derechos y garantías individuales insertas en la Carta Magna.
 - ✓ Respetar el principio de economicidad de los impuestos.
 - Administración tributaria poco flexible:

Para combatir este problema es necesario que exista una coordinación permanente entre la administración fiscal y quienes deciden las políticas que se implementan. Es importante destacar que además se requiere un trabajo en conjunto entre el gobierno nacional y los provinciales, que simplifiquen las normas tributarias y sus propios procedimientos de trabajo.
 - Bajo riesgo de ser detectado:

Para contrarrestar este aspecto es necesario que se incremente el nivel de control hacia los contribuyentes, con la aplicación de procedimiento y exigencias de distinta formalidad que dificulten las actividades ilícitas.

Además, se requiere aumentar la severidad de las sanciones, para que los contribuyentes piensen detenidamente antes de recurrir a la evasión, disuadiéndolos.

Se debe tener en cuenta que aumenta significativamente el control de los contribuyentes, con el cruce de datos con los distintos organismos, ya que entre estos hay distintos procedimientos y formalidades que no se pueden ocultar.

Si bien este es un factor importante a tener en cuenta, no se debe exceder convirtiéndose en demasiado riguroso, debido a que se estaría cayendo nuevamente en el punto anterior, perdiendo flexibilidad en el cumplimiento de los deberes formales, empujando a los contribuyentes a tener que recurrir a estas operaciones para poder continuar desarrollando su actividad.

SANCIONES

Existen diversas sanciones dependiendo del país de que se trate, por lo que en el presente trabajo sólo se limita a desarrollar las que aplica la legislación Argentina.

Estas a su vez pueden variar dependiendo de las causas que las generan, por lo que se analiza cada una de ellas:

- ✓ Multas automáticas por no presentación de declaraciones juradas en término, es decir, según los plazos establecidos por el fisco para su presentación.
- ✓ Multas a los deberes formales, se aplica cuando no se cumplen con las formalidades fijadas por Ley en cuanto a la omisión o inexactitud de la misma.

- ✓ Multas por incumplimiento a los requerimientos de la AFIP, la que se aplica cuando ésta Dirección solicita cierta información o documentación de respaldo, la cual es detallada por Requerimiento y los mismos no son cumplimentados o descargados.
- ✓ Multa por incumplimiento parcial de requerimientos de la AFIP u obstaculización de la determinación, verificación y fiscalización. A diferencia del caso anterior, en esta sí hay un descargo o cumplimiento parcial pero por diversos motivos, imputables al contribuyente o responsable, no se reúne toda la información o documentación necesaria, impidiendo u obstaculizando el procedimiento.

Además, la Legislación Argentina prevé la eximición o reducción de sanciones, según los supuestos de los artículos 38 y 39 de la Ley nº 11.683, que establecen que en caso de que si dentro de los quince días de notificado por la AFIP, el contribuyente cancela voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada omitida, la sanción será reducida a la mitad de lo que establece la Ley y no será considerado como un antecedente en su contra.

CAPÍTULO III

MERCOSUR

PAÍSES MIEMBROS

Antes de iniciar con el desarrollo de este capítulo, es necesario comenzar mencionando la situación actual del Mercosur, es decir, breve síntesis de los países miembros y cuáles son los estados asociados.

El Mercosur o Mercado Común del Sur está integrado por Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, la República Bolivariana de Venezuela y el Estado Plurinacional de Bolivia.

En cuanto a los Estados Asociados tiene a Chile, Colombia, Perú, Ecuador, Guyana y Surinam. Estos tienen participación en reuniones del Mercosur y pueden suscribir de acuerdo a lo establecido en las Decisiones nº 18/04, 28/04 y 11/13 del Mercosur²³.

ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA

Entre los objetivos del Mercosur, se identifican dos que son los que abarcan el tema que se está analizando en cuestión, que son:

- ✓ “La coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados Partes: de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduanera, de transporte y comunicaciones y otras que se acuerden, a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados Partes.”

²³Mercosur. Disponible en:
http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3
[06/08/2014]

- ✓ “El compromiso de los Estados Partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes, para lograr el fortalecimiento del proceso de integración”.²⁴

Si bien los países miembro han acordado que haya una armonización o acuerdos de legislación conjunta entre ellos, en las diversas áreas, en cuanto a materia tributaria de Precios de Transferencia, no todos ellos la han regulado con el mismo grado de profundidad, por lo que es importante analizar el avance en cada uno de los casos.

En el caso de la legislación Argentina, se incorporó el principio de arm's length, o de plena competencia, en el artículo 14 de la ley del impuesto a las ganancias (Ley 25.063). Además, el juego de normas complementan la regulación de los precios de transferencia, con la modificación introducida en la ley mencionada anteriormente, Ley 25.239 y la 25.784, junto con los Decretos nº 290/00 (PEN), 1037/00 (PEN) y RG nº 1122/01 (AFIP) sus modificatorias y complementarias.

Este conjunto de normas, si bien mantienen a la AFIP facultada para recurrir a precios promedios, índices o coeficientes, sobre la base de resultados obtenidos de aquellas empresas que se dediquen a la explotación de las mismas actividades o similares, disponen que para constatar los precios de aquellos actos celebrados entre empresas vinculadas, se utilizarán tanto los métodos de fijación de precios descritos por la norma, como los métodos fijados por la OCDE.

Asimismo, las normas especifican que en el caso de aquellas empresas locales de capital extranjero, deberán determinar sus ingresos y deducciones al igual que operaciones comparables entre partes independientes, o cuando ocurran casos en que en estas operaciones intervengan entidades o personas con jurisdicción en los antes considerados paraísos fiscales, en que se presume que no responden a operaciones comparables entre partes independientes, y

²⁴ Objetivos Mercosur. Disponible en:
http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3
[06/08/2014]

deberán sujetarse a una serie de normas especiales establecidas por la AFIP, en materia de información y respaldos probatorios.

PECIOS DE TRANSFERENCIA EN BRASIL

En el caso de Brasil, ésta materia está legislada a través de la Ley n° 9.430, de diciembre de 1996, que regula específicamente los Precios de Transferencia de operaciones de importación y exportación entre empresas vinculadas, las remesas de intereses entre ellas y las operaciones realizadas con empresas radicadas en países considerados como paraísos fiscales.

La legislación de este país establece la forma para calcular los gastos deducibles por importaciones y un tope mínimo de ganancias bruta por exportación, llevados a cabo en operaciones efectuadas entre partes relacionadas. Aquí no hay un precio normal de mercado abierto sobre el cual estén basadas las reglas de precios de transferencia, sino que se toma como regla básica la existencia de un “mínimo seguro de renta o ingreso”.

Para determinar los precios de transferencia con respecto a las importaciones, en Brasil se aplican métodos de:

- ✓ Precio libre comparable, entre partes no relacionadas en los mercados locales o extranjeros, bajo similares condiciones de pago.
- ✓ Precio de reventa menos descuentos y comisiones, y un margen de beneficios igual al 20% del precio de reventa (PRL).
- ✓ Costo de producción más lucro (CPL), siendo en este caso el precio de transferencia el costo medio de producción, incrementado por los impuestos y un 20% de margen sobre costos.

Respecto a los precios de exportación, la ley brasilera aplica el régimen de “tax havens” (puerto seguro), el que consiste en que si los precios fuesen inferiores al 90% del precio normal de venta en el mercado interno, la empresa deberá determinar los precios de acuerdo con alguno de los métodos descriptos.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN URUGUAY

En este país no existen normas expresas que traten esta materia, pero la autoridad fiscal tiene las facultades para intervenir e indagar, cuando estime necesario, la veracidad económica y efectuar las modificaciones pertinentes si prueba la existencia de vinculación entre las partes que intervienen en la operación y la alteración de los precios, pero le corresponde a esta administración la presentación de dichas pruebas.

Este país tampoco tiene normativa que dé una definición expresa de empresa vinculada, aunque en normas aisladas se puedan obtener algunos criterios.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PARAGUAY

Paraguay presenta condiciones favorables para la planificación tributaria internacional, no registrándose normas en materia de control de precios de transferencia.

En los países miembros del Mercosur, se denota una falta importante de legislación respecto de los precios de transferencia, exceptuando a Brasil, en los demás países no existe legislación específica sobre el tema, o la existente está apenas gestándose, encontrando a las administraciones tributarias, como en el caso de Uruguay, facultadas para realizar los ajustes o cambios que estimen necesarios, en caso de detectar alguna falencia o error en las declaraciones juradas por parte de las empresas. Los motivos, desde nuestro punto de vista, pueden ser la falta de una estructura adecuada para la realización de los controles pertinentes, o la inexistencia de una necesidad actual de realizarlos, ya sea que por sus políticas internacionales o sus regímenes legales, los precios de transferencia no son un tema prioritario.

CAPITULO IV

LEGISLACIÓN EN ARGENTINA:

Como mencionamos anteriormente, a nivel mundial la legislación varía dependiendo de cada estado, pero en la mayoría de los casos las normas están redactadas de acuerdo a las directrices emitidas originariamente por la OCDE. Es por este motivo que se explica la legislación en la República, desde sus comienzos hasta la actualidad.

Originalmente, el tema fue tratado por la LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS n° 20.628, con vigencia a partir del año 1974. Allí, los artículos destacados en materia precios de transferencia eran:

- El Art. N° 8, trata el tema de exportaciones e importaciones de bienes en la república:
 1. Con respecto a las exportaciones, establece que las ganancias producidas por la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país eran netamente de fuente Argentina. Dicha ganancia debe establecerse deduciendo del precio de venta los gastos incurridos en la república, necesarios para obtener la renta gravada, incluyendo también el transporte y los seguros. En caso de que no exista un precio pactado en la transacción, o el mismo sea menor al precio de venta mayorista del lugar de destino de la exportación, se supondrá, salvo prueba en contrario, una vinculación económica entre las empresas, correspondiendo tomar este último como precio gravado en la operación.
 2. Desde la perspectiva de las importaciones, considera que las ganancias derivadas por la venta de bienes introducidos al país por parte de un sujeto residente en el exterior, son de fuente extranjera. En este caso, cuando el precio de venta para el comprador de la república sea superior al precio de venta mayorista, más los gastos de transporte y seguro del país de

origen, se considerara la existencia, salvo prueba en contrario, de vinculación económica entre los sujetos involucrados, considerando a dicha diferencia, una ganancia de fuente argentina.

En ambos casos, cuando existan dudas respecto de los precios mayoristas, o los mismos no sean de público conocimiento, se facultará a la Dirección tributaria a aplicar, para determinar la renta de fuente argentina, los coeficientes utilizados para empresas de similar actividad, mientras que a falta de estas, se utilizarán porcentajes correspondientes a ramos que presenten alguna analogía con el involucrado.

- El Art. N° 14 fija los requerimientos a cumplir por parte de las entidades establecidas en el país, que tienen vinculación con organizaciones empresariales extranjeras, indicando que deben llevar registros contables independientes de su casa matriz y demás empresas vinculadas, con la finalidad de posibilitar la determinación de la ganancia de fuente Argentina
- EL Art. N° 15, hace referencia originalmente, a la determinación de las ganancias de fuente argentina, de empresas que por la clase de operaciones o modalidad organizacional, no puedan establecerse con exactitud a través de índices y coeficientes de establecimientos con igual o similar actividad.

Luego, debido principalmente a la globalización, se fueron creando decretos y resoluciones, y dichos artículos fueron sufriendo modificaciones a lo largo del tiempo que determinaron la legislación actual, entre las cuales podemos destacar, por su relevancia en la materia, las siguientes:

- Ley 25.063, a partir del 31/12/1998, estableció principalmente, y por primera vez en nuestro país, los métodos que deben utilizarse para la determinación de los precios de transferencia, aplicando el que resulte más apropiado dependiendo del tipo de operación, que son:

1. Precio Comparable No Controlado: Considera el precio que se hubiese pactado con o entre empresas independiente en operaciones comparables.
2. Precio de Reventa: Se refiere a la determinación del precio de transferencia, disminuyendo del precio de venta fijado entre partes independiente, el porcentaje de utilidad bruta que hubiese sido pactado en operaciones comparables.
3. Costo Adicionado: Se obtiene multiplicando al costo del bien o servicio interviniente en la operación, por las unidad adicionada del porcentaje de utilidad bruta, aplicable a una operación comparable entre partes independientes.
4. Partición de utilidades: La utilidad obtenida por partes relacionadas se distribuirá proporcionalmente, de acuerdo a su participación asignada entre partes independientes, mediante la aplicación del siguiente procedimiento:
 - i) Determinando la ganancia global correspondiente, mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte en la/s transacción/es.
 - ii) Luego, asignando a cada una de las partes vinculadas, dichas ganancias en forma proporcional, de acuerdo a los activos, costos y gastos en los que incurrió cada una de ellas, relacionado a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

Residual de participación de utilidades: La utilidad obtenida por partes relacionadas se distribuirá, proporcionalmente, de acuerdo a su participación asignada entre partes independientes, mediante la aplicación del siguiente procedimiento:

- i) Determinando la ganancia global correspondiente, mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte en la/s transacción/es.
 - ii) Luego se asignará la utilidad global de acuerdo a lo siguiente:
 - (1) Determinando la utilidad mínima que corresponda a cada una de las partes, mediante la aplicación de alguno de los métodos mencionados en este artículo, sin tomar en cuenta la utilización de bienes intangibles.
 - (2) Luego, disminuyendo la utilidad mínima con respecto a la global, distribuyendo el residual entre estas, teniendo en cuenta, entre otras cosas, los bienes intangibles utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con, o entre partes independientes, en operaciones comparables.
5. Margen neto de la transacción: En aquellas transacciones entre partes relacionadas, se determinará 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.
- En el año 1999, se creó la primera resolución general referida a precios de transferencia, que luego fue derogada y dejada sin efecto, el 31 de octubre de 2001, cuando se publicó la RG N° 1122 que, entre otros puntos, estableció:
 6. La presentación de una declaración jurada informativa sobre precios de transferencia, listando como sujetos comprendidos en el régimen a los siguientes:
 - i) Empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con personas, grupos de personas o sociedades del exterior, que participen directa o indirectamente en su dirección, control o capital.

- ii) Empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con empresas o establecimientos del exterior, en cuyo capital participen personas, grupos de personas o sociedades extranjeras, que también tengan relación directa o indirecta en la dirección, control o capital de las primeras.
 - iii) Empresas locales de capital extranjero en operaciones con sujetos del exterior, que tengan alguna vinculación diferente a las mencionadas en los puntos i y ii precedentes.
 - iv) Empresas nacionales que realicen operaciones con entidades vinculadas en el exterior.
 - v) Sujetos que realicen operaciones con sujetos o entidades domiciliadas, constituidas o radicadas en jurisdicciones con baja imposición fiscal, entendiendo como tal a aquellos países o territorios con baja o nula imposición fiscal, respecto de las rentas de personas físicas o jurídicas, o de determinadas actividades económicas, siempre que se verifique además:
 - (1) Existencia de secreto bancario, financiero o bursátil.
 - (2) Ausencia de un régimen de nominatividad de acciones, no obligatoriedad de inscripción de sociedades en los registros pertinentes, falta de autoridades de contralor societarios, no retención de impuestos en la fuente, sobre los dividendos o intereses pagados a residentes del exterior.
7. La documentación probatoria y el resguardo de la misma, necesaria para realizar la declaración jurada sobre el régimen, destacando entre otros puntos:
- i) Datos completos del contribuyente local.
 - ii) Datos completos del/los contribuyentes vinculados.
 - iii) Información sobre las operaciones realizadas.
 - iv) Estados contables del contribuyente.

- v) Documentos que acrediten cualquier tipo de vinculación con algún sujeto residente en el exterior (contratos, convenios, etc.).
 - vi) Estructura de costos y estrategias comerciales del contribuyente.
 - vii) Métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia.
 - viii) Información sobre empresas con operaciones comparables.
 - ix) Información de la situación del sujeto vinculado, respecto a la aplicación de regímenes sobre precios de transferencia en el exterior.
8. Supuestos de vinculación económica, ya explicados precedentemente.
9. El método más apropiado para la determinación de los precios de transferencia será el que mejor refleje la realidad económica de las transacciones.
10. Los criterios para aplicar la comparabilidad de las operaciones a las que refiere el art. 15 de la Ley de Ganancias, serán:
- i) Características de la operación.
 - ii) Funciones o actividades de cada una de las partes involucradas en la operación.
 - iii) Términos contractuales entre las vinculadas.
 - iv) Circunstancias económicas.
 - v) Estrategias de negocios.
11. A fin de eliminar las diferencias que puedan surgir luego de aplicar la mencionada comparabilidad, se debe tener en cuenta:
- i) Los intereses correspondientes por las diferencias en plazos de pago de las operaciones.
 - ii) Cantidades negociadas.

- iii) Cargos por propaganda y publicidad.
 - iv) Costos de intermediación.
 - v) Acondicionamiento, flete y seguro de la operación.
 - vi) Costos relativos a la naturaleza física y de contenido de los productos, servicios o derechos involucrados en la operación.
 - vii) Diferencias en las fechas de las operaciones.²⁵
- La Ley 25.239 sustituye los art. 8, 14 y 15 de la Ley anterior, estableciendo:
 - 12. Respecto del artículo N° 8, agrega que el régimen también será aplicable en el caso de personas intermediarias que actúan en representación de sujetos del exterior en la operación, y faculta a la Administración Federal De ingresos Públicos a aplicar en las operaciones alcanzadas, los precios mayoristas vigentes en el lugar de origen para el caso de exportaciones y destino en el caso de importaciones, a fin de determinar el valor atribuible a los productos relacionados a la transacción, siempre y cuando este último no sea menor o mayor respectivamente que el valor declarado.²⁶
 - 13. Refiriéndose al art. N° 14, agrega el tratamiento aplicable a entidades financieras que operen en el país. Indica que se deben aplicar las disposiciones previstas en el art. N° 15, por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, co-filial o co-sucursal, 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. También faculta a la Administración Federal de

²⁵ Resolución General AFIP N° 702

²⁶ Ley 25239 – 31 De diciembre de 1999

Ingresos Públicos a requerir la información que considere necesaria al Banco Central de la República Argentina.²⁷

14. Sobre el Art. N° 15, Complementa lo mencionado en la RG N° 702, estableciendo que a los fines de la determinación de los precios de las transacciones, será de aplicación para cada caso en particular el método establecido que resulte más apropiado entre los ya mencionados. Por otra parte, este artículo establece que, la Administración Federal de Ingresos Públicos, 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 convenidos²⁸.

- En el año 2003, se sanciona la Ley 25.784, donde se establece un sexto método para los precios de transferencia en operaciones de exportación a vinculadas, de “commodities”, que deberán ser al precio de cotización del día de la carga o el precio pactado, el mayor, siempre que la operación sea realizada mediante un intermediario que no cumpla con los siguientes requisitos :
 - Presencia real en la República Argentina.
 - Su actividad principal no sea la obtención de rentas pasivas.
 - Las operaciones de comercio internacional, con otros integrantes del mismo grupo económico, no sean superiores al 30% del total anual de las operaciones totales, concertadas por la intermediaria extranjera.

- En el año 2011, más precisamente el día 15 de Junio, se publicó en el boletín oficial la Resolución General N° 3132, con el objeto de optimizar el control

²⁷ Ley 25239 – 31 de Diciembre de 1999

²⁸ Ley 25239 – 31 de Diciembre de 1999

sobre las transacciones alcanzadas por las disposiciones de precios de transferencia, aquí se estableció principalmente la obligación de presentar vía transferencia electrónica de datos, la siguiente documentación, cuyos formularios se encuentran en el anexo II del presente trabajo:

- ✓ F.742: Declaración Jurada informativa Semestral
- ✓ F.969: Declaración Jurada Informativa Anual
- ✓ F.743: Declaración jurada complementaria Anual
- ✓ Informe de precios de transferencia firmado por el contribuyente y certificado por un Contador Público

Estados contables del ejercicio que se informa y de los dos ejercicios fiscales inmediatos anteriores cuando se tratare de la primera presentación

Como se puede apreciar, a lo largo del tiempo, desde la integración del tema en la legislación Argentina, el tratamiento de los precios de transferencia ah ido evolucionando, pero desde nuestro punto de vista aún falta mucho por hacer. Se deben crear herramientas que faciliten a los analistas encargados de la determinación de los precios de transferencia, el acceso a la información y los datos necesarios sobre las operaciones comparables, por ejemplo de las transacciones realizadas por empresas extranjeras de las cuales no se conocen sus estrategias, patrimonios, estructura, etc. para que al momento de efectuar los ajustes necesarios, no surjan complicaciones que obliguen a la utilización de métodos menos efectivos para lograr el objetivo propuesto.

CAPÍTULO V

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En temas como los precios de transferencia, incluidos recientemente en la legislación y sobre los cuales no existe un régimen completamente desarrollado, es de suma importancia el conocimiento de la jurisprudencia compuesta por fallos dictaminados por el poder judicial frente a las distintas situaciones planteadas, a fin de que los mismos sirvan de antecedente y experiencia para observar de manera más clara y con casos concretos, cómo se han resuelto en instancias judiciales algunos problemas referidos al tema que estamos tratando, en la República Argentina. De esta manera se podrá contar con mayores y más eficientes herramientas para el asesoramiento y la toma de decisiones.

PRINCIPALES ENSEÑANZAS DE LOS DISTINTOS FALLOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ARGENTINA.

Uno de los métodos más eficaces para entender cómo se maneja la legislación Argentina, como así también, en qué sentido se dirigen las consideraciones de las autoridades tributarias, sobre un determinado tema, es estudiando la jurisprudencia, analizando fallos, que servirán de referencia para direccionarse en un sentido determinado. Por este motivo, se analizan los fallos más importantes de la legislación de nuestro país²⁹.

Antes de iniciar el análisis, es importante hacer una breve síntesis del procedimiento administrativo-judicial en la República Argentina. En este sentido, se observa que existe un alto grado de litigiosidad con las autoridades tributarias, esto es, que se generan muchos casos judiciales para tratar los conflictos entre estos organismos y el contribuyente. Además de la cantidad, el proceso se extiende durante un largo período porque, en primer lugar, la AFIP

²⁹Hernán Soria y Ana Carnota Méndez (22/04/2013) – “Principales aspectos pendientes de legislar o aclarar en la Argentina, en materia de precios de Transferencia”. www.cronista.com: Edición impresa Fiscal y Previsional. Disponible <http://www.cronista.com/fiscal/Principales-aspectos-pendientes-de-legislar-o-aclararen-la-Argentina-en-materia-de-precios-de-transferencia-20130422-0016.html> [28/07/2014].

suele notificar cuando está por finalizar el período de prescripción de los distintos conceptos, que en la práctica son de seis años desde la fecha de vencimiento. En segundo lugar, suelen extenderse como consecuencias de leyes que emite la autoridad competente, como por ejemplo, la reciente Ley de Exteriorización de Moneda Extranjera. Tal es el plazo que se toma Tribunal Fiscal de la Nación para resolver estos conflictos, entre los contribuyentes y la sede administrativa, que recientemente, en el año 2013, falló sobre precios de transferencia por el caso de Akapol SACIFIA, que corresponde a los ejercicios fiscales 2001 y 2002, es decir que le llevó un poco más de 10 años.

Una vez que el Tribunal Fiscal emite el fallo del caso, tanto el contribuyente como el fisco, ante la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso o Administrativo, suelen apelar en la mayoría de los casos. Tanto es así que a la fecha, en concepto de precios de transferencia no cuentan con sentencia firme, aunque algunos han sido ratificados por la cámara.

Como se mencionó anteriormente, existen en Argentina muchos casos que han llegado a instancias judiciales, por lo que son muchos los fallos que se pueden analizar y de los cuales se puedan extraer conclusiones para entender mejor, cómo guiarse en la toma de decisiones, sobre diversos casos que se puedan presentar en cuanto a los Precios de Transferencia. A continuación se agrega una breve síntesis de los principales casos que se pueden observar en la justicia Argentina.

En primer lugar, hay incertidumbre al aplicar los precios de transferencia, por no haber reglas claras. Esta falta de regulación más específica sobre el tema lleva a que, como se mencionó en un principio, se tarde tanto tiempo para la resolución de los casos, con alrededor de 10 años de demora; pero además, y quizás convirtiéndose en un problema más preocupante, es que se puede observar con ejemplos claros, que para casos similares se haya fallado de manera distinta y esto se debe a que en estos se han aplicado y centrado en distintas pruebas para su discusión. Estos casos son los de Daimler Chrysler Argentina SA (fallo a favor del fisco), y Volkswagen Argentina SA (fallo favorable al contribuyente), ambos publicados en el año 2009 y

correspondientes al ejercicio fiscal 1998 (11 años). En el primero se convalidó el ajuste practicado por el fisco, aplicando a la totalidad de las unidades exportadas la diferencia entre el precio de venta del automóvil en el mercado interno, con el mismo en el contexto internacional.

En el otro caso, el de Volkswagen Argentina SA, se descartó el precio mayorista en el mercado local, debido a que por las características de las ventas en el mercado interno y en el externo, hacen que dicho precio mayorista no sea de aplicación. Además, otra corriente de análisis en la materia, determinó que debía realizarse una observación más profunda de las circunstancias que llevaron a la fijación de estos precios, rechazando la solicitud del organismo fiscal de aplicar directamente la diferencia de precios de exportación y de mercado interno.

Estas fueron sentencias de dos salas diferentes del Tribunal Fiscal de la Nación, pero más allá de que la prueba en todo conflicto de este tipo cumpla un rol muy importante, no se puede negar que es preocupante que para estos casos de similares características influyan otros aspectos originados en la incertidumbre de la materia.

En cuanto a la calidad y la importancia de la prueba, tal como se observó con los casos anteriores, juega un papel importante en estos procesos. Tal es así que, por ejemplo, en la sentencia del fallo de Laboratorios Bagó SA (1998) se indica que la prueba aportada por el contribuyente ha logrado cuestionar razonablemente las conclusiones de AFIP. Idéntica situación sucede con la misma de la causa Volkswagen Argentina SA (1998), con similar conclusión a la anteriormente mencionada.

Continuando con la conclusión de la causa de Volkswagen Argentina SA (1998), observamos que el Tribunal Fiscal no se limita sólo a evaluar los aspectos formales para determinar la vinculación económica, teniendo en cuenta únicamente una relación patrimonial directa entre las dos empresas vinculadas, sino que la realidad económica de la transacción fue lo que determinó la existencia de la vinculación entre las partes. A partir de esta resolución, los contribuyentes no iban a poder ampararse más en aspectos

formales para evitar ser considerados partes vinculadas, sino que la realidad económica podría definir esa vinculación.

Siguiendo con el concepto de vinculación económica y lo expuesto anteriormente, la AFIP emitió la Resolución General (nº 1122/01), que enumera, en su Anexo III, una serie de situaciones que definen la vinculación entre dos entes que efectúan transacciones entre sí. Éstas situaciones determinaban la existencia de este enlace cuando hubiera “poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades”.

La causa Akapol SACIFIA (2001, 2002) agrega una nueva pauta a este tema y es que el organismo fiscal había pretendido caracterizarla como vinculada económicamente a un distribuidor exclusivo del exterior, utilizando los supuestos mencionados en el párrafo anterior. El fallo del Tribunal Fiscal determinó que no puede considerarse a dos empresas como vinculadas teniendo en cuenta sólo estos supuestos, sino que el Fisco únicamente puede aplicarlos como indicios que lo motivaron a evaluar la efectiva capacidad de control de uno sobre las actividades del otro.

Si tocamos la causa de Nobleza Piccardo SACyF (1999 y 2000) observamos que, otro de los puntos a tener en cuenta es la razonabilidad de las conclusiones a las que se arriben, y es que en este caso, la Administración Fiscal pretendía que el responsable aplique un ajuste que de haberlo llevado a cabo, se hubiera correspondido con niveles de actividad muy por encima de los obtenidos por empresas Argentinas en esos mismos períodos, por lo que no hubiera reflejado con razonabilidad los niveles que más se asemejan a la realidad. Este ejemplo en particular, deja de manifiesto que al no estar reglados claramente, en Argentina, los precios de transferencia y un procedimiento conciso de aplicación, puede generar este tipo de confusiones para cualquiera de las partes.

Otro concepto que ha generado discusiones en materia de precios de transferencia, tiene que ver con las exportaciones de granos, para determinar si la transacción entre las dos empresas, a los fines fiscales, debe ser tenida en

cuenta en base a la fecha en que se concilió la operación (perfeccionamiento de la exportación), o fecha en que salieron los bienes del país (fecha de embarque). En este sentido, pareciera haber una postura definida tanto por el fisco, como por los contribuyentes, tomando como precios de referencia de mercado los oficiales para los granos, los que publica el Ministerio de Agricultura. Por este motivo es que el problema se centra en la fecha a considerar, siendo esta de gran relevancia y que toma mucha importancia por la gran volatilidad en los precios de este tipo de bienes. El organismo fiscal no acepta las diferencias que surgen cuando el precio facturado por el contribuyente es superior al oficial del bien exportado a la fecha de embarque, es decir, a favor del mismo.

A la fecha hay tres fallos sobre este tema y son Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (1999), Toepfer Internacional SA (1999) y Nidera SA (1999 y 2000). En estas causas se discuten dos temas principales, la fecha a la cual debe evaluarse la operación de exportación y la existencia o no de transacciones en las cuales la fecha de concertación sería cercana a la fecha de embarque, a diferencia de lo que ocurre con las exportaciones con vinculadas.

En el caso de Nidera SA, el Tribunal Fiscal falló a favor del fisco, al considerar que el contribuyente no logró acreditar la fecha cierta de concertación de las operaciones de exportación a entidades vinculadas, por lo que le da la derecha al organismo fiscal en que utilice los precios oficiales a la fecha de embarque a fin de determinar un ajuste. Lo mismo ocurrió con la causa Toepfer Internacional SA, empresa que debió aplicar estos ajustes, sólo que para aquellas operaciones en las que el contribuyente no logró acreditar con precisión la fecha cierta de concertación.

Sin embargo, se presentó otro caso que desestimó lo que en el aspecto anteriormente mencionado se refiere, en cuanto a la determinación del precio practicado por el contribuyente, ya que el fallo por la causa Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA, que presentaba similitudes con los dos anteriores, el Tribunal Fiscal determinó que la derecha la tenía el contribuyente, que logró demostrar, con pruebas periciales, que si bien el precio aplicado era mayor al

oficial correspondiente a la fecha de embarque, el mismo no era comparable a las exportaciones a vinculadas. Por este motivo, en este caso correspondía la comparación con precios oficiales a la fecha de concertación y no a la fecha de embarque como pretendía el fisco.

En cuanto a las operaciones financieras o préstamos, hay un único fallo conocido a la fecha, el de la causa Ericsson SACI (1996, 1997), en el que las autoridades argentinas lo que cuestionaron fue la deducibilidad de los intereses de un préstamo a un contribuyente local, de una empresa vinculada del exterior, justificando que este crédito no cumplía con las condiciones necesarias para ser considerado como realizado entre partes independientes. Las causas que llevaron a esta presunción fueron que, en primer lugar no contaban con la instrumentación suficiente por la ausencia de contrato, el monto del préstamo era desproporcionado con respecto al capital del contribuyente local y carecía de garantías a pesar del considerable monto del préstamo.

A pesar de esto, el Tribunal Fiscal falló a favor del contribuyente, debido a que éste pudo acreditar que durante los períodos fiscalizados había recibido préstamos bajo condiciones similares. Incluso, el préstamo por el que intima el fisco, fue reemplazado por otro de condiciones similares otorgado por un banco independiente. Prevalen las cuestiones de fondo por sobre las de forma.

Si bien Argentina no es miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en materia de precios de transferencia, con algunas excepciones, las normas argentinas son en líneas generales consistentes con lineamientos generales de esta organización. Tal es así, que en la causa Aventis Pharma SA (2000) pareciera que se da el aval para que los lineamientos de la OCDE sean considerados en cuestiones locales referidas a los Precios de Transferencia, en la medida en que no exista contradicción con las normas argentinas. Por el fallo de la causa, se considera que son de utilidad, estos lineamientos, para ser aplicados en aquellas cuestiones en que la normativa argentina no tiene posición definida.

EJERCICIO PRÁCTICO

Para visualizar como una empresa transnacional puede ajustar el precio de transferencia a fin de reducir, o incluso cancelar el pago de impuestos en un país determinado, de una manera más clara, es necesario aplicar lo explicado con teoría, en un ejemplo práctico. En el mismo se logra entender la importancia de regular los precios de transferencia, a fin de evitar que se manejen arbitrariamente, en beneficio de un grupo económico, lo que perjudica, en la mayoría de los casos, al Estado y consecuentemente a los que lo integran. Se observa el siguiente ejemplo:

	Empresa A País de origen		Precio de Transferencia	Empresa B País de destino		Totales
	Costo de producción				Precio de venta	
Caso1	100		200		300	
Utilidad antes de impuesto		100		100		200
Tasa de impuesto		0,2		0,6		
Impuesto pagado		20		60		80
Utilidad después de impuesto		80		40		120
Caso2	100		250		300	
Utilidad antes de impuesto		150		50		200
Tasa de impuesto		0,2		0,6		
Impuesto pagado		30		30		60
Utilidad después de impuesto		120		20		140
Caso3	100		300		300	
Utilidad antes de impuesto		200		0		200
Tasa de impuesto		0,2		0,6		
Impuesto pagado		40		0		40
Utilidad después de impuesto		160		0		160
Caso4	100		450		300	
Utilidad antes de impuesto		350		-150		200
Tasa de impuesto		0,2		0,6		
Impuesto pagado		70		-90		-20
Utilidad después de impuesto		280		-60		220

Suponiendo el caso de una empresa controladora o tenedora, denominada Empresa A y ubicada en una jurisdicción distinta a la de la empresa controlada, Empresa B.

La Empresa A (controladora) manufactura determinado producto, en su propio territorio, por lo tanto emplea mano de obra y materia prima de su jurisdicción, de empresas no relacionadas. La producción es exportada al otro país, en donde adquiere y luego comercializa la empresa B (controlada), a clientes independientes, por lo que el precio que fija es el de mercado (\$300), no pudiendo ser incrementado porque significaría pérdida de competitividad.

Cada jurisdicción aplica una tasa impositiva, siendo del 20% la de la jurisdicción en la que se encuentra la Empresa A y del 60% la de la Empresa B.

A continuación se plantean los casos observados en la tabla, en los que se puede apreciar cómo pueden ser alterados los montos de impuestos en determinado país, según la conveniencia del grupo económico.

- Fijación de precios con pago de impuesto:
 - ✓ Caso1: La Empresa “A” incurre en costos de producción de \$ 100, los cuales son fijos porque se trata de proveedores y mano de obra locales, en condiciones de libre competencia. Luego, las manufacturas son exportadas a la jurisdicción en donde se encuentra la Empresa B, a un precio fijado de \$ 200, obteniendo una utilidad neta (luego de la aplicación de impuestos) de \$ 80, la controladora, y \$ 40 la controlada, pagando en concepto de impuestos \$ 20 y \$ 60 respectivamente. La utilidad neta total del grupo multinacional asciende a \$ 120 y la carga tributaria total a \$ 80.
 - ✓ Caso 2: El precio en que se transfieren las mercaderías de una empresa a otra fue incrementado a \$ 250. La utilidad bruta de la Empresa A asciende a \$ 150 y la de la Empresa B disminuyó a \$ 50, lo que motivó la subida de la carga tributaria en la primera jurisdicción a \$ 30 y la disminución a \$ 30 en la segunda jurisdicción. Desde el punto de vista del grupo económico, la utilidad ascendió a \$ 140 y la carga fiscal bajó a \$ 60.
- Fijación sin pago de impuesto

- ✓ Caso 3: El precio de transferencia para exportar los bienes fue fijado ahora en \$ 300.

El impuesto determinado que debe pagar la Empresa A asciende a \$ 40 y es nulo el que debiera abonar la Empresa B.

En cuanto al grupo económico, la utilidad después de impuestos es de \$ 160 para la controladora, e igual a cero para la que adquiere los bienes, al ser el costo de importación equivalente al precio de venta fijado en el mercado abierto para tales bienes.

- Fijación de precio con recuperado de impuesto

- ✓ Caso 4: En el supuesto caso en que los precios de transferencia que se fijen sean mayores al precio de venta de los bienes por parte de la controlada, pueden determinar un impuesto con saldo a favor del contribuyente.

En el caso planteado, el precio de transferencia fijado es de \$ 450, obteniendo la Empresa A una utilidad neta de \$ 280. Por el otro lado, la Empresa B incurre en pérdida de \$ 150. Este quebranto puede ser utilizado para compensar ganancias obtenidas por otra área del negocio, y siendo la alícuota del impuesto del 60%, recupera \$ 90. La pérdida efectiva asciende tan solo a \$ 60.

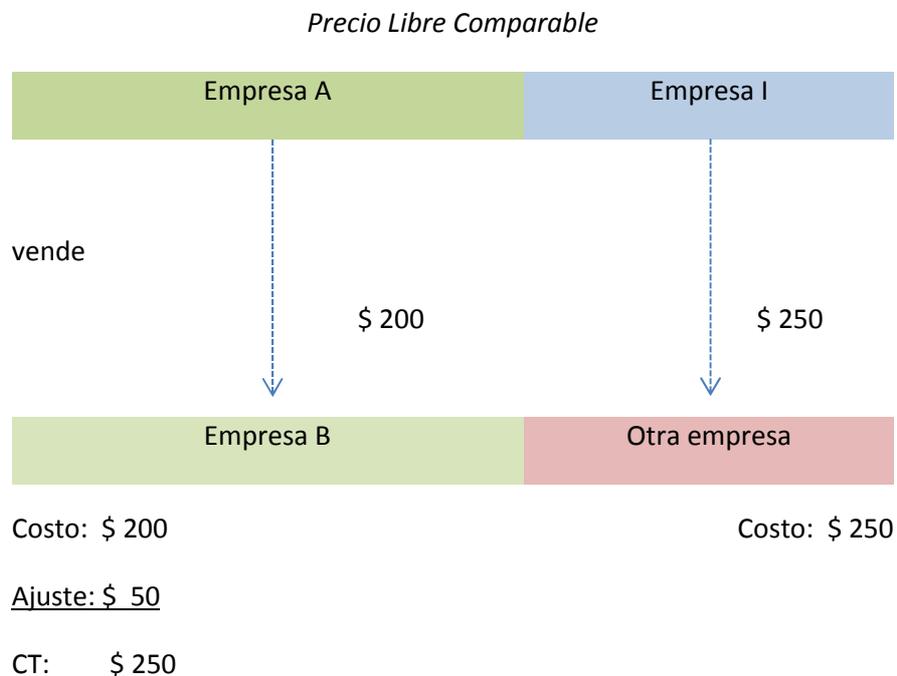
En visión del grupo económico, la utilidad global asciende a \$ 220 y la carga fiscal resulta con saldo a favor, lo que podría ser compensado a otro impuesto.

A través de este modelo planteado, se puede observar de qué manera actúa y cómo puede ser alterado para conveniencia de un grupo económico, los precios de transferencia de acuerdo a la presión fiscal de las jurisdicciones vinculadas.

Para ampliar el análisis y con el objetivo de lograr un mejor entendimiento de los métodos tradicionales para la determinación de los precios de transferencia, se agregan al Caso 1 la aplicación de los mismos.

- Método del precio libre comparable: Suponiendo que una Empresa I venda el mismo producto que la Empresa A, pero en este caso a otra

que no pertenece a su grupo económico, se puede aplicar este método de acuerdo al precio de venta que tiene ese producto en el mercado abierto.



- Método del precio de reventa: Con el mismo caso que el planteado en el método anterior, se puede comparar el precio de venta con la utilidad en una operación similar, para determinar cuál es el precio de transferencia que se debe aplicar a esa operación.

Empresa B, adquiere los productos que comercializa, de su controladora, por \$ 200 (Precio de Transferencia). Analizando una Empresa I, el costo de adquisición del mismo bien es de \$ 250. En ambos casos, el precio de reventa de ese producto en un mercado de libre competencia es de \$ 300. Se analiza la operación de una empresa independiente, es decir, que adquiere los bienes y los comercializa con otras empresas que no pertenecen al grupo económico:

Empresa I	
Precio de reventa	\$ 300
<i>% utilidad bruta en operaciones comparables</i>	<i>16,67%</i>
Utilidad bruta razonable	\$ 50
Precio de compra	<u>\$ 250</u>

PROYECTO DE GRADO – PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL.

- Método del costo incrementado: Suponiendo que para una Empresa I se considera que el margen de utilidad que obtiene por la comercialización de un bien es del 150% de sus costos, se aplicará este porcentaje para conocer cuál va a ser el precio de transferencia de ese mismo bien para la Empresa B, de acuerdo al costo incrementado de la Empresa A.

Empresa A	
Costo de producción	\$ 100
<i>Margen de utilidad</i>	<i>150%</i>
Utilidad bruta esperada	\$ 150
Valor de compra del producto	<u>\$ 250</u>

CONCLUSIONES

Los precios de transferencia son un tema que va tomando cada vez más relevancia a nivel mundial con el paso del tiempo. Esto ocurre por el volumen de transacciones que se realizan entre las distintas empresas, sobre todo en el caso de las multinacionales, que manejan valores numéricos mucho más elevados.

Hay dos principales problemáticas que deben considerarse y por las cuales es más necesario que se busque una pronta resolución, para evitar diversos problemas a los que deben enfrentarse las empresas, a nivel económico y administrativo. Estas debilidades en materia tributaria, a nivel mundial que tienen los precios de transferencia son, por un lado una escasa legislación de los países sobre el tema, siendo muy pocos los que aplican la totalidad de los procedimientos vigentes para regular las operaciones de aquellas empresas residentes de esos países. Además de esto, de aquellos países que aplican los lineamientos necesarios para controlar este tipo de operaciones, son pocos los que trabajan en cooperación con otros estados u organismos con el fin de armonizar las leyes a aplicar llevándolas a un nivel más global. En este sentido, han logrado resolver esta cuestión, pero sin alcanzar el grado de complejidad necesario, con decisiones tomadas unilateralmente para evitar, por ejemplo, la doble imposición.

El otro concepto que hay que tener en cuenta y que no está siendo satisfecho por el momento, es el de lograr determinar definitivamente el tema de la comparabilidad. Esta se refiere a poder comparar entre operaciones realizadas entre partes vinculadas y aquellas que son partes independientes, debido a que en la actualidad aún esto no ha podido ser bien definido, quedando muchas causas, como algunas de las analizadas en el Capítulo V, en que se vuelve muy complejo poder determinar de qué tipo de relación se trata.

Si bien los anteriores son los puntos considerados como los más importantes y por los que se exige mayor atención a su resolución, no puede dejarse de lado que en la actualidad hay muchos de los llamados “paraísos fiscales” vigentes, es decir, que continúan actuando sin tener un control ni regulaciones claras en las operaciones, lo que conlleva a que aquellas empresas que buscan un mayor beneficio económico recurran a estos para alcanzarlos, lo que lleva a

que sea más fácil que sucedan operaciones ilícitas, las que terminan por afectar, en última instancia, al otro país interviniente.

Teniendo en cuenta lo planteado anteriormente, se debe llegar a la conclusión de que los precios de transferencia tienen dos puntos de vista según si consideramos la parte favorable o no. Es por esto que es tan necesario que se desarrolle la normativa necesaria para poder regularlos.

Por un lado, desde el punto de vista favorable, son mecanismos necesarios para los organismos a fin de regular las operaciones entre empresas vinculadas, además de que sirven a aquellas organizaciones a lograr alcanzar niveles más competitivos posibilitando la penetración de sus productos, en otros mercados internacionales.

Desde el punto de vista desfavorable, es un tema que aún no está claramente definido y por lo tanto, su regulación carece del peso necesario para legislarlos más eficientemente. Por este motivo, muchas de las operaciones que se realizan buscan alcanzar un mayor beneficio personal, recurriendo a diversos ilícitos que no pueden ser detectados, o que en caso de serlo, no se cuenta con las herramientas para aplicar los medios correctivos necesarios.

BIBLIOGRAFÍA

Se indican a continuación las referencias bibliográficas a las que puede recurrir el lector interesado, a fin de ampliar la exposición que se ha hecho en este Proyecto de Grado.

Campagnale, Catinot, Parrondo – El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales, Editorial la Ley, Argentina, 2000.

CIAT-ITC. El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y Caribe. 2013.

Dr. Mariano Latapí Ramírez – Casos Prácticos sobre los Precios de Transferencia. México: ISEF primera edición. 2003.

Hamaekers, Hubert. Fiscalidad Internacional – Madrid 2007.

Hamaekers, Hubert. International Transfer Pricing Journal - ED. IBFD, Amsterdam. 2000.

Jackman, Laura, International taxation, 1997.

Ley Nº 19.550 - Sociedades Comerciales.

Ley Nº 25.239 – Reforma Tributaria.

Luciana Aguirrebengoa, 27/11/2001. Seminario de Integración y Aplicación Precios de Transferencia – Universidad de Buenos Aires – Facultad de Ciencias Económicas. 2001.

OCDE: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias. Principios y Métodos. 1994.

OCDE: Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. 2010.

OCDE: Legislación en materia de precios de transferencia – Propuesta de enfoque. Junio 2011.

OCDE: Modelo de Convenio Fiscal.

Resolución General AFIP Nº 702

Resolución General AFIP Nº 1.122

Wolfsohn, Ariel E., Precios de Transferencia. Errepar Ed 2000.

Sitios electrónicos

Alejandro Fénix Sanz, “Operaciones vinculadas: Métodos tradicionales de valoración (método del precio libre comparable, método del precio de reventa y método del costo incrementado)”, 09/2009, Noticias Jurídicas, recuperado de <http://noticias.juridicas.com/articulos/35-Derecho-Fiscal-Financiero-y-Tributario/200909-523256974125.html>. [28/07/2014].

Fernanda Laiún (31/12/2013) – “Qué cambios introduce la nueva normativa argentina a la hora de definir un paraíso fiscal”. www.iprofesional.com: Fernández Sabella – Smudt. Disponible en: <http://www.iprofesional.com/notas/177251-Qu-cambios-introduce-la-nueva-normativa-argentina-a-la-hora-de-definir-un-paraso-fiscal> [06/08/2014]

Hernán Soria y Ana Carnota Méndez (22/04/2013) – “Principales aspectos pendientes de legislar o aclarar en la Argentina, en materia de precios de Transferencia”. www.cronista.com: Edición impresa Fiscal y Previsional. Disponible <http://www.cronista.com/fiscal/Principales-aspectos-pendientes-de-legislar-o-aclararen-la-Argentina-en-materia-de-precios-de-transferencia-20130422-0016.html>. [28/07/2014].

Mercosur. Disponible en: http://www.mercosur.int/t_generic.jsp?contentid=3862&site=1&channel=secretaria&seccion=3 [06/08/2014]

Precios de Transferencia (27 de febrero de 2014) [en línea]. Disponible en: http://es.wikipedia.org/wiki/Precios_de_transferencia. [28/07/2014].

Sergio Caveggia (06/06/2013) – “Paraísos fiscales: qué establece la nueva norma sobre los países de baja o nula tributación”. www.iprofesional.com: Argentina. Disponible en: http://www.iprofesional.com/notas/162370-Parasos-fiscales-qu-establece-la-nueva-norma-sobre-los-pases-de-baja-o-nula-tributacin?page_y=0. [06/08/2014]

Word Reference. <http://www.wordreference.com/es/>

ANEXO I

PAÍSES, DOMINIOS, JURISDICCIONES, TERRITORIOS,
ESTADOS ASOCIADOS Y REGÍMENES TRIBUTARIOS
ESPECIALES, CONSIDERADOS COOPERADORES
A LOS FINES DE LA TRANSPARENCIA FISCAL



Decreto N° 589/2013

	Albania	Albania, República de
	Alemania	Alemania, República Federal de
	Andorra	Andorra, Principado de
	Angola	Angola, República de
	Anguila	Anguila
	Arabia Saudita	Arabia Saudita, Reino de
	Armenia	Armenia, República de
	Aruba	Aruba
	Australia	Australia, Mancomunidad de
	Austria	Austria, República de
	Azerbaiyán	Azerbaiyán, República de
	Bahamas	Bahamas, Mancomunidad de las
	Bélgica	Bélgica, Reino de
	Belice	Belice
	Bermudas	Bermudas, Territorio Británico de Ultramar de
	Bolivia	Bolivia, Estado Plurinacional de
	Brasil	Brasil, República Federativa de

	Caimán	Caimán, Islas
	Canadá	Canadá
	Checa	Checa, República
	Chile	Chile, República de
	China	China, República Popular
	Ciudad del Vaticano	Ciudad del Vaticano, Estado de la
	Colombia	Colombia, República de
	Corea del Sur	Corea, República de
	Costa Rica	Costa Rica, República de
	Croacia	Croacia, República de
	Cuba	Cuba, República de
	Curazao	Curazao, País de
	Dinamarca	Dinamarca, Reino de
	Ecuador	Ecuador, República del
	El Salvador	El Salvador, República de
	Emiratos Árabes	Emiratos Árabes Unidos
	Eslovaquia	Eslovaca, República (Eslovaquia)
	Eslovenia	Eslovenia, República de
	España	España, Reino de
	Estados Unidos	Estados Unidos de América
	Estonia	Estonia, República de
	Feroe	Feroe, Islas (o Islas Faroe)
	Filipinas	Filipinas, República de
	Finlandia	Finlandia, República de

	Francia	Francesa, República (Francia)
	Georgia	Georgia
	Ghana	Ghana, República de
	Grecia	Helénica, República (Grecia)
	Groenlandia	Groenlandia
	Guatemala	Guatemala, República de
	Guernsey	Guernsey, Bailiazgo de
	Haití	Haití, República de
	Honduras	Honduras, República de
	Hungría	Hungría
	India	India, República de la
	Indonesia	Indonesia, República de
	Irlanda	Irlanda, República de
	Isla de Man	Man, Isla de
	Islandia	Islandia, República de
	Israel	Israel, Estado de
	Italia	Italiana, República (Italia)
	Jamaica	Jamaica
	Japón	Japón
	Jersey	Jersey, Bailiazgo de
	Kazajistán	Kazajistán , República de
	Kenia	Kenia, República de
	Kuwait	Kuwait, Estado de

	Letonia	Letonia, República de
	Liechtenstein	Liechtenstein, Principado de
	Lituania	Lituania, República de
	Luxemburgo	Luxemburgo, Gran Ducado de
	Macao	Macao, Región Administrativa Especial de
	Macedonia	Macedonia, República de
	Malta	Malta, República de
	Marruecos	Marruecos, Reino de
	Mauricio	Mauricio, República de
	México	Mexicanos, Estados Unidos (México)
	Moldavia	Moldavia, República de
	Mónaco	Mónaco, Principado de
	Montenegro	Montenegro
	Montserrat	Montserrat
	Nicaragua	Nicaragua, República de
	Nigeria	Nigeria, República Federal de
	Noruega	Noruega, Reino de
	Nueva Zelanda	Nueva Zelanda
	Panamá	Panamá, República de
	Países Bajos	Países Bajos, Reino de los
	Paraguay	Paraguay, República del
	Perú	Perú, República del
	Polonia	Polonia, República de
	Portugal	Portuguesa, República (Portugal)

	Qatar	Qatar, Estado de (Estado de Catar)
	Reino Unido	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
	República Dominicana	República Dominicana
	Rumania	Rumania
	Rusia	Rusia, Federación de
	San Marino	San Marino, Serenísima República de
	Sint Maarten	Sint Maarten, Islas de
	Singapur	Singapur, República de
	Sudáfrica	Sudáfrica, República de
	Suecia	Suecia, Reino de
	Suiza	Suiza, Confederación
	Túnez	Tunecina, República
	Islas Turcas y Caicos	Turcas y Caicos, Islas
	Turkmenistán	Turkmenistán
	Turquía	Turquía, República de
	Ucrania	Ucrania
	Uruguay	Uruguay, República Oriental de
	Venezuela	Venezuela, República Bolivariana de
	Vietnam	Vietnam, República Socialista de
	Islas Vírgenes Británicas	Vírgenes Británicas, Islas

PAÍSES, DOMINIOS, JURISDICIONES, TERRITORIOS, ESTADOS ASOCIADOS Y RÉGIMENES TRIBUTARIOS QUE SUSCRIBIERON CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN O ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, Y/O SE HA INICIADO EL PROCESO DE NEGOCIACIÓN O DE RATIFICACIÓN DE UN CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN O ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

ANEXO II – FORMULARIOS AFIP

 <p>PRECIOS DE TRANSFERENCIA</p> <p>F. 742</p> <p>Declaración Jurada</p>		Firma	Mes de Cierre	Período	C.U.I.T.	
			0 Original 1-3 Rect.	Cod. Actividad	Número verificador	
		Carácter				
		Apellido y Nombre o Razón Social:				Versión 1.0
		Sello fechador de recepción				

TOTAL DE OPERACIONES

OPERACIONES	Importación de Bienes	Exportación de Bienes	Transferencia Tecnología Cesionario	Transferencia Tecnología Cedente	Préstamos Tomador
TOTAL					
OPERACIONES	Préstamos Dador	Seguros / Dador	Propaganda y Publicidad - Tomador	Propaganda y Publicidad - Dador	Transporte Tomador
TOTAL					
OPERACIONES	Transporte Dador	Servicios Prestatario	Servicios Prestador	Otras Operaciones Pagadas / A Pagar	Otras Operaciones Cobradas/A Cobrar
TOTAL					
OPERACIONES	Actividad Sujeto Ley 21.526-Egresos	Actividad Sujeto Ley 21.526-Ingresos	Reaseguros	Retrocesiones	
TOTAL					



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. Conservando la documentación de soporte de lo consignado en la presente, la cual es contemporánea con las operaciones detalladas.

PROYECTO DE GRADO – PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL.

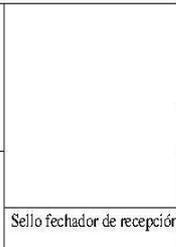
 <p>PRECIOS DE TRANSFERENCIA</p> <p>F. 743</p> <p>Declaración Jurada</p>		Firma:	Mes de Cierre	Periodo	C.U.I.T.
			0 Original 1-3 Rect.	Cod. Actividad	Número verificador
		Carácter			
		Apellido y Nombre o Razón Social:			
Sello fechador de recepción					

		METODOS DE AJUSTE		
OPERACIONES	IMPORTE	Precios comparables entre partes independientes	Precios de reventa fijados entre partes independientes	Costo más beneficio
Importación Bienes				
Exportación de Bienes				
Transferencia Tecnología-Cesionario				
Transferencia Tecnología-Cedente				
Préstamos-Tomador				
Préstamos-Dador				
Seguros / Dador				
Propaganda y publicidad Tomador				
Propaganda y publicidad Dador				
Transporte-Tomador				
Transporte-Dador				
Servicios-Prestatario				
Servicios-Prestador				
Otras Operaciones pagadas/a pagar				
Otras Operaciones cobradas/a cobrar				
Actividad Sujetos Ley 21526-Egresos				
Actividad Sujetos Ley 21526-Ingresos				
Reaseguros				
Retrocesiones				
Metodos que Ajustan sobre Utilidades				
División de Ganancias				
Margen Neto de la Transacción				
Totales de Ajustes por Operaciones Internacionales				
FUENTE	ARGENTINA	EXTRANJERA		
Importe Positivo				
Ajuste Correlativo				



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. Conservando la documentación de soporte de lo consignado en la presente, la cual es contemporánea con las operaciones detalladas.

PROYECTO DE GRADO – PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTRATEGIA DE NEGOCIOS O EVASIÓN FISCAL.

 PRECIOS DE TRANSFERENCIA		Firma	C.U.I.T. 30-71433714-5	Número verificador 915633	
			0 Original 1-9 Rect. Original	Mes de Cierre 12	Período 2014
		Carácter	Cod. Actividad 513910	Apellido y Nombre o Razón Social: S & S CLEAR S.R.L.	
F. 969 Declaración Jurada	Domicilio Fiscal: Calle: SUIPACHA Nº: 1352 Piso: 1 Dto/of/loc: 3 Localidad: CORDOBA Provincia: Córdoba C.postal: 5000				

OPERACIONES	IMPORTE U\$S	IMPORTE \$
1 Importacion de Bienes		
2 Exportacion de Bienes		
3 Transferencia de Tecnología - Asistencia Técnica - Cesionario		
4 Transferencia de Tecnología - Servicios de Ingeniería o Consultoría - Cesionario		
5 Transferencia de Tecnología - Marcas y Patentes - Cesionario		
6 Transferencia de Tecnología - Otras - Cesionario		
7 Transferencia de Tecnología - Asistencia Técnica - Cedente		
8 Transferencia de Tecnología - Servicios de Ingeniería o Consultoría - Cedente		
9 Transferencia de Tecnología - Marcas y Patentes - Cedente		
10 Transferencia de Tecnología - Otras - Cedente		
11 Prestamos Tomador (Excepto Actividad Ley 21.526)		
12 Prestamos Dador (Excepto Actividad Ley 21.526)		
13 Propaganda y Publicidad - Sobre la marca - Dador		
14 Propaganda y Publicidad - Sobre el producto - Dador		
15 Propaganda y Publicidad - Sobre la marca - Tomador		
16 Propaganda y Publicidad - Sobre el producto - Tomador		
17 Transporte - Marítimo - Dador		
18 Transporte - Terrestre - Dador		
19 Transporte - Aéreo - Dador		
20 Transporte - Otros - Dador		
21 Transporte - Marítimo - Tomador		
22 Transporte - Terrestre - Tomador		
23 Transporte - Aéreo - Tomador		
24 Transporte - Otros - Tomador		
25 Servicios - Prestatario		
26 Servicios - Prestador		
27 Otras operaciones pagadas o a pagar		
28 Otras operaciones cobradas o a cobrar		
29 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Ingresos Financieros - Préstamos		1,00
30 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Ingresos Financieros - Títulos Valores		
31 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Egresos Financieros - Préstamos		
32 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Egresos Financieros - Títulos Valores		
33 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Ingresos por Servicios		
34 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Egresos por Servicios		
35 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Otros Ingresos		
36 Actividad Sujetos Ley 21.526 - Otros Egresos		
37 Seguros - Dador		
38 Reaseguros sobre Daños Patrimoniales - Aeronavegación		
39 Reaseguros sobre Daños Patrimoniales - Incendio		
40 Reaseguros sobre Daños Patrimoniales - Responsabilidad Civil		
41 Reaseguros sobre Daños Patrimoniales - Transporte Mercaderías		
42 Reaseguros sobre Daños Patrimoniales - Riesgos del Trabajo		
43 Reaseguros sobre Seguros de Personas - Vida Previsional		
44 Reaseguros sobre Seguros de Personas - Vida Colectivo		
45 Reaseguros sobre Seguros de Personas - Vida Individual		
46 Reaseguros - Otros		
47 Retrocesiones		

9b2e7a488999fc45061ddd64169d1f29

Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. Conservando la documentación de soporte de lo consignado en la presente, la cual es contemporánea con las operaciones detalladas.