

Tipo de documento: Tesis de maestría

Maestría en Derecho Tributario

¿Es posible arribar a un valor único para la importación de mercaderías en materia aduanera e impositiva?

Autoría: Surace, Nicolás Miguel

Año de defensa de la tesis: 2020

¿Cómo citar este trabajo?

Surace, N. (2020) "*Es posible arribar a un valor único para la importación de mercaderías en materia aduanera e impositiva.*". [Tesis de maestría. Universidad Torcuato Di Tella]. Repositorio Digital Universidad Torcuato Di Tella
<https://repositorio.utdt.edu/handle/20.500.13098/12223>

El presente documento se encuentra alojado en el Repositorio Digital de la Universidad Torcuato Di Tella bajo una licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Compartir Igual 4.0 Argentina (CC BY-NC-SA 4.0 AR)
Dirección: <https://repositorio.utdt.edu>



**ESCUELA DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y VALOR EN ADUANA

“¿ES POSIBLE ARRIBAR A UN VALOR ÚNICO PARA LA
IMPORTACIÓN DE MERCADERÍAS EN MATERIA ADUANERA E
IMPOSITIVA?”

AUTOR

Abog. Nicolás Miguel Surace

DIRECTORA

Dra. Graciela Virginia Liquin

Buenos Aires, 30 de abril de 2020

“Lo único que importa es el esfuerzo”

(Antoine de Saint-Exupéry)

A mi mamá, papá y mi hermana, a mi familia, a mis amigos,

A la Universidad Torcuato Di Tella,

obviamente, a Graciela Liquin, quien me acompañó en este camino.

A todos ellos, ¡Gracias!

ÍNDICE TEMÁTICO

1. Introducción	- 4 -
2. La coexistencia de sistemas de valoración de la importación de bienes	- 8 -
2.1. La génesis del Acuerdo	- 8 -
2.2. La evolución histórica de las Directrices	- 11 -
2.3. Coexistencia de sistemas de valoración	- 17 -
2.3.1. Coincidencias entre los regímenes	- 18 -
2.3.2. Divergencias entre los regímenes	- 19 -
2.3.2.1. Oposición de intereses	- 19 -
2.3.2.2. Sub/Sobrefacturación de importaciones	- 20 -
2.3.2.3. Arbitraje fiscal	- 21 -
2.3.2.4. Vinculación.....	- 22 -
2.3.2.5. Momento de nacimiento del hecho imponible	- 24 -
2.3.2.6. Mejor método/regla secuencial	- 25 -
2.3.2.7. Rango intercuartil	- 27 -
2.3.2.8. Acumulación de transacciones	- 28 -
2.3.2.9. Regalías por el pago de intangibles	- 30 -
3. Los métodos de valoración	- 40 -
3.1. Metodología de valoración aduanera.....	- 40 -
3.1.1. Método primario	- 40 -
3.1.2. Métodos secundarios	- 43 -
3.2. Metodología de valoración impositiva	- 49 -
3.2.1. Métodos transaccionales.....	- 49 -
3.2.2. Métodos basados en utilidades	- 54 -
3.2.3. Otros métodos.....	- 56 -
3.3. Aplicabilidad de los métodos de precios de transferencia en el ámbito aduanero.....	- 57 -
3.3.1. PCI /mercaderías idénticas o similares	- 57 -
3.3.2. PR/método deductivo.....	- 58 -
3.3.3. CB/método constructivo.....	- 60 -
3.3.4. MNT	- 61 -
3.4. Ordenamientos internos que operan convergentemente.....	- 62 -
4. Los medios probatorios impositivos con impacto en el ámbito aduanero	- 66 -
4.1. Los valores criterio.....	- 66 -
4.2. Las circunstancias de la venta.....	- 68 -
4.2.1. El EPT en nuestra normativa interna	- 69 -
4.2.2. La aceptación tácita de que se aporte el EPT	- 71 -
4.2.3. Las pautas para aceptar un ajuste post-importación	- 72 -
4.2.4. Los acuerdos escritos oportunos	- 74 -
4.2.5. El impacto o no de la vinculación puede probarse a través de un EPT.....	- 76 -
4.2.6. El reconocimiento del EPT como fuente de información	- 77 -
4.2.7. El contenido del EPT es determinante	- 82 -
4.2.7.1. El EPT refuta el impacto de la vinculación	- 82 -
4.2.7.2. El EPT y las circunstancias de la venta	- 84 -
4.3. La exploración de fuentes de información impositivas	- 87 -
5. El camino hacia un valor único	- 88 -
5.1. La teoría de los actos propios	- 88 -

5.2. Los ajustes aduaneros.....	- 93 -
5.3. Los ajustes impositivos	- 94 -
5.4. Los ajustes compensatorios.....	- 95 -
5.4.1. Impacto de los ajustes compensatorios	- 97 -
5.4.2. El instituto de las correcciones simétricas	- 102 -
5.4.3. El EPT y las cláusulas contractuales requisitos habilitantes.....	- 111 -
5.4.4. La ambigua interpretación judicial europea	- 114 -
5.5. La cláusula de revisión de precios operando en Argentina	- 120 -
5.6. Los APAS/DCPOIs	- 122 -
5.6.1. Los APAs: ¿alternativa de armonización en Chile?	- 122 -
5.6.2. DCPOIS en Argentina	- 128 -
6. Conclusiones.....	- 134 -
7. Bibliografía	- 141 -

1. Introducción

Esta Sección se dedicará a hacer una breve descripción del objetivo del autor al realizar su actividad investigativa.

A lo largo del presente Trabajo el lector intentará tener una respuesta a la siguiente hipótesis, *¿es posible arribar a un valor único de mercadería a los fines impositivos y aduaneros de manera tal que éste sea válido a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias y de los derechos aduaneros?*

Nos hemos propuesto circunscribir el presente Trabajo al ámbito de la importación de mercaderías (quedando para un desarrollo académico posterior el tratamiento de las operaciones de exportación de mercaderías, importación y exportación de servicios y de intangibles, así como el tratamiento del impacto de la valoración en otros gravámenes).

A fin de dar respuesta al planteo central de este Trabajo, en el transcurso de su elaboración nos planteamos analizar diversos aspectos tales como: el contexto normativo actual y la posibilidad de que éste admita una armonización del valor de importación de bienes, las opiniones doctrinarias al respecto, las diferencias entre los regímenes de valoración aduaneros e impositivos, la identidad o no de los métodos de valoración aduaneros e impositivos, la opinión de la jurisprudencia extranjera, el desarrollo conceptual y conflictos que presentan los ajustes post-importación, la posibilidad de aplicar la teoría de las correcciones simétricas a los fines de los ajustes tributarios, la utilización de instrumentos normativos que están a la vanguardia en otras jurisdicciones, etc.

Por lo tanto, se desarrolló una actividad investigativa teniendo como centro de análisis una operación de importación internacional entre dos entidades vinculadas.

Cabe destacar que la operación internacional, será analizada tanto por la autoridad impositiva como por el servicio aduanero, principalmente, estimamos que el foco de su interés estará en establecer si el precio o valor de importación fue influido por la vinculación entre las partes de la operación, es decir, si dicho valor es o no compatible con el principio *arm's length*.

Esto quiere decir, que la Administración analizará si la operación ha sido realizada como si fuese entre partes independientes.

Ahora bien, dado que el análisis será en base a dos sistemas normativos diferentes, el resultado podría ser dispar y por lo tanto el importador/contribuyente puede verse sometido a una doble imposición interna.

Esta no es una cuestión menor, dada la importancia que ha alcanzado la magnitud de las transacciones entre empresas vinculadas puede apreciarse en las estadísticas elaboradas por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, por sus siglas en inglés), conforme a las cuales el 70% del comercio mundial se realiza entre integrantes de empresas multinacionales.¹

Por ello, entre otras razones, las operaciones internacionales son objeto de un escrutinio más profundo por parte de las autoridades de contralor.²³ Entre esos controles se encuentran, las declaraciones juradas informativas de precios de transferencia, la evaluación de la vinculación, la subfacturación en importaciones, etc.

Este fenómeno también es reconocido por las empresas de consultoría y auditoría internacionales⁴ que, al tratar el caso argentino, se afirma que hay un foco puesto en las operaciones de importación entre empresas vinculadas y sus precios por parte de las autoridades aduaneras.

No escapa al lector, que se busca mediante la normativa impositiva y aduanera, que los operadores internacionales vinculados respeten el denominado principio *arm's*

¹ UNCTAD. *Trade and Developing Report*. 2019 [en línea] https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2019_en.pdf

² IPROFESIONAL, 25/03/2011, “La AFIP reforzó controles sobre las operaciones vinculadas” [en línea] <https://www.iprofesional.com/notas/113450-La-AFIP-reforzo-controles-sobre-las-operaciones-de-empresas-vinculadas>

³ EL CRONISTA, 29/8/2005, “La AFIP pone la lupa sobre los precios de transferencia”, [en línea], <https://www.cronista.com/impresageneral/La-AFIP-pone-la-lupa-sobre-los-precios-de-transferencia-20050830-0076.html>

⁴ DELOITTE “The link between Transfer Pricing and Customs Valuation” – 2018 Country Guide. [en línea] <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/transfer-pricing-customs-valuation-country-guide.html>

length, pero las autoridades impositivas y aduaneras pueden tener una distinta “perspectiva” sobre como dicha vinculación afectó la valoración de la importación y, por lo tanto, impactar desfavorablemente en la imposición a la que queda sujeto un contribuyente.

En pos de contestar el interrogante esbozado, a saber, si es factible llegar a un valor de importación único que sea aceptable por las autoridades aduaneras e impositivas desarrollaremos una primera Sección en la cual el lector encontrará una presentación de los marcos normativos internacionales que imperan en cuanto a la valoración aduanera e impositiva y que fueron adoptados por nuestro país; en algún caso de forma integral y en otro a través de un estándar internacional con carácter de *soft law*. Se explicitarán las coincidencias y divergencias en cuanto a los objetivos que persiguen, sus características, etc.

En la siguiente Sección, se describirán los métodos que se aplican a nivel aduanero para valorar a la mercadería de importación, así como los métodos tendientes a determinar si una operación internacional cumple con el principio del operador independiente consagrado a nivel impositivo. Así se recorrerán las metodologías de valoración impositiva y de valoración aduanera contempladas en el derecho argentino. También, se avanzará sobre la posible compatibilidad o no de las metodologías impositivas y aduaneras aludidas.

A posteriori, se incorpora una Sección en la que se resaltarán la importancia en el ámbito aduanero de la documental preparada a los efectos de justificar, a nivel impositivo, que los precios de la transacción responden al principio de libre competencia. Se comentarán antecedentes internacionales respecto de la habilidad de piezas documentales elaborados a los fines impositivos para demostrar la falta de impacto de la vinculación en el valor de la transacción internacional que nos ocupa.

Seguidamente, una Sección se dedicará a las experiencias internacionales que refieren a la posible armonización en un valor único a los fines de la valoración impositiva y aduanera. En particular se puntualizará sobre un procedimiento que recientemente fue incorporado en nuestra ley procedimental, cuya reglamentación aún se aguarda, pero que lleva años de aplicación en otras jurisdicciones y que puede constituirse en un régimen

idóneo para llegar a la mentada armonización valorativa. Se ensayará la aplicación en la materia de análisis, de la teoría de las correcciones simétricas prevista en la ley de rito argentina.

Finalmente, el autor brindará al lector en la última Sección su conclusión, adelantamos desde ya, que se aboga por una posible armonización de manera tal que las metodologías de valoración impositiva y de valoración aduanera consagradas en el derecho argentino se conjuguen a través de diversos procedimientos administrativos y documentación *ad-hoc* existente en el ámbito administrativo, todo ello en pos de brindar seguridad jurídica a los operadores internacionales y también a los funcionarios aduaneros e impositivos llamados a intervenir, disminuir los costos de cumplimiento de los importadores, evitar el arbitraje tributario, prevenir el dispendio administrativo y jurisdiccional, etc.

2. La coexistencia de sistemas de valoración de la importación de bienes

2.1. La génesis del Acuerdo

Al término de la Segunda Guerra Mundial el comercio internacional mostraba signos del profundo deterioro causado por la ruptura de las relaciones comerciales entre los países beligerantes y sus aliados, y por las nocivas políticas proteccionistas aplicadas por numerosas naciones después de la Primera Guerra Mundial para proteger su propia producción mediante las barreras arancelarias y no arancelarias a las importaciones.

En la Conferencia Monetaria y Financiera de las Naciones Unidas, celebrada en Bretton Woods, cuarenta y cuatro Estados, discutieron las medidas necesarias para estabilizar las monedas y el crédito durante el período de posguerra.

Al cabo de las deliberaciones, estos países firmaron el 22 de julio de 1944 los Acuerdos de Bretton Woods que dieron lugar a la creación de dos de las instituciones multilaterales monetarias y financieras más importantes del mundo: el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), más conocido como el Banco Mundial.

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas convocó la Conferencia de La Habana en 1946. Las deliberaciones se iniciaron el 21 de noviembre de 1947 y concluyeron el 24 de marzo de 1948 con la firma de la Carta de La Habana por 54 países. Pero muchos gobiernos decidieron aguardar la aprobación de la Carta por el Congreso de los Estados Unidos antes de hacer lo propio en sus respectivos países.

Al mismo tiempo, que se negociaba la Carta, se discutían en Ginebra los términos del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, el Acuerdo, redactado entre abril y octubre de 1947.

El 30 de octubre de 1947 veintitrés países firman el Protocolo de Aplicación Provisional del Acuerdo dirigido a reducir y consolidar los aranceles aduaneros e instituir un conjunto de principios comerciales indispensables para apuntalar los avances logrados

en el plano comercial basándose principalmente en el compromiso de reducir barreras arancelarias y la remoción de las barreras no arancelarias al comercio.

El Acuerdo descansa en cinco pilares:

a) el principio de la nación más favorecida: todos los miembros pueden reclamar para sí mismos idénticas ventajas que las otorgadas por otro miembro a un tercer país;

b) el principio del trato nacional: las mercaderías nacionales e importadas, deben recibir trato igualitario y no discriminatorio;

c) el principio de la eliminación de las barreras no arancelarias, según la cual la protección de los mercados nacionales se debe alcanzar mediante aranceles aduaneros y no a través de barreras no arancelarias, como cuotas, subsidios, determinaciones arbitrarias de valor de las mercaderías u otras prácticas distorsivas del comercio;

d) el principio por el cual todo miembro que resulte perjudicado por el retiro de ventajas arancelarias de parte de otros miembros tenga derecho a recibir compensaciones por estos últimos;

e) el principio en virtud del cual un Estado miembro, pueda suspender, con previa anuencia del resto de los países, las concesiones otorgadas a un país miembro que ha lesionado o perjudicado los beneficios obtenidos por el primero en el marco del Acuerdo;

A lo largo de sucesivas rondas de negociaciones los países miembros del Acuerdo lograron acuerdos multilaterales destinados a remover los principales obstáculos al comercio internacional.

La República Argentina solicitó la incorporación al Acuerdo el 21 de septiembre de 1960 y por medio del Decreto 9298/62 el gobierno argentino aprobó la declaración de adhesión provisional de nuestro país al Acuerdo.

El artículo VII del Acuerdo de 1947 establece algunos principios generales en materia de valoración.

Según este artículo el valor en aduana es el valor real de transacción de la mercadería importada, en virtud del cual se aplicarán los derechos de importación, es decir aquél no será arbitrario o ficticio.

A comienzos del 1980 era evidente que el Acuerdo no respondía ya a las realidades del comercio mundial como lo había hecho en el decenio de 1940; estaba en curso la globalización de la economía, el comercio de servicios, y el incremento del comercio mundial de las mercaderías.

Las negociaciones oscilaron continuamente entre la amenaza de fracaso y las previsiones de éxito, la agricultura, los servicios, los productos tropicales, los textiles, el acceso a los mercados, las normas antidumping, generaban diferencias entre los distintos países miembros, por la multiplicidad de intereses de cada uno.

Hasta 1986, año en el que se inició la Ronda de Uruguay –que concluyó con la Declaración de Marrakech- se celebraron ocho rondas en el marco del Acuerdo; entre éstas la famosa Ronda de Tokio que se celebró entre 1973 y 1979, en la que se elaboraron acuerdos que se denominaron “códigos”.

Uno de dichos códigos es el “*Código de Valoración en Aduana relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*”,⁵ que resulta de la Ronda de Tokio, toda vez que condensada en un solo cuerpo toda la normativa referida a valoración en aduana que, hasta entonces, se encontraba dispersa en distintos documentos emanados de las diferentes Rondas.

Con posterioridad, el Acta Final de la Ronda Uruguay termina con la provisionalidad del Acuerdo⁶, y a través de la Declaración de Marrakech se crea una Organización con personalidad jurídica: la Organización Mundial del Comercio (OMC).

⁵ OMC, Ronda de Tokio, “Acuerdo de Valoración en Aduana”. [en línea] https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/tokyo_val_s.pdf

⁶ Ley 24.425 (Suplemento B.O. 05/01/1995) Organización Mundial del Comercio GATT - Aplicación - Apruébese el Acta Final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales; las Decisiones, Declaraciones y Entendimiento Ministeriales y el Acuerdo de Marrakesh. Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. En adelante, Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

El Acta Final de Marrakech incluye una lista de acuerdos multilaterales y plurilaterales, así como de las decisiones y declaraciones ministeriales, que clarifican las disposiciones de algunos acuerdos. Los acuerdos comerciales multilaterales y los instrumentos jurídicos conexos forman parte integrante de los acuerdos de la OMC y son vinculantes para todos los miembros de la OMC.

2.2. La evolución histórica de las Directrices

La primera guía internacional sobre precios de transferencia fue realizada por la OCDE⁷ en 1979 denominada “*Informe del comité de la OCDE sobre tributación relativa a precios de transferencia y empresas multinacionales*”. Dicho informe tenía como fin documentar las prácticas comúnmente acordadas para determinar precios de transferencia a los efectos de la tributación.

Debido al desarrollo del número y del tamaño de los grupos multinacionales (GMNE) y de la naturaleza del comercio internacional, los precios de transferencia fueron considerados con mayor atención y en 1995 la OCDE emitió una guía revisada: “*Directrices sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias*”. Estas guías han tenido un rol fundamental para influenciar el desarrollo de legislación sobre precios de transferencia y prácticas globales. En los años siguientes a su publicación, las guías -versión 1995- fueron suplementadas con capítulos adicionales que regulan ciertos aspectos, como, por ejemplo, propiedad intangible (1996), servicios (1996), acuerdos de contribución de costos (1997). Luego de numerosas consultas públicas sobre asuntos específicos (entre otros, sobre comparabilidad y uso de métodos basados en beneficios) y con la ventaja de más de una década de su aplicación práctica, en 2010 se publicó una versión revisada que se designó “*Directrices de la OCDE Aplicables en materia de Precios de Transferencia, 2010*”.

Se realizaron importantes cambios respecto de la versión previa, incluyendo la supresión del estatus de “último recurso” para utilizar el método basado en beneficios, la inclusión de una revisión de pautas para seleccionar el método de precios de transferencia (por ejemplo, introducción del “método más apropiado según las circunstancias del caso”)

⁷ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

y también la inclusión de reglas adicionales sobre análisis de comparabilidad y de un capítulo adicional sobre los aspectos de precios de transferencia en las reestructuraciones comerciales.

Estas guías:

- a) constituyen la referencia orientativa más predominante a nivel mundial en materia de precios de transferencia,
- b) ofrecen asistencia a los GMNE y a las administraciones tributarias con relación a la aplicabilidad del principio de plena competencia,
- c) se actualizan periódicamente para poder abordar nuevos temas de interés o para reflejar de mejor manera los avances en las prácticas de precios de transferencia.

No son un instrumento legal *per se* y, por lo tanto, la relevancia legal y práctica que tengan puede variar significativamente de un país a otro y dependerá de la aplicabilidad del Convenio para Evitar la Doble Imposición que contenga un artículo sobre empresas asociadas basado en el artículo 9 del Modelo de Convención Tributaria de la OCDE o de las Naciones Unidas.

El origen del principio *arm's length* o del operador independiente se encuentra en el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio⁸ (en adelante el “Modelo”), cuya redacción coincide con el Modelo de Convenio previsto por la ONU⁹.

El artículo 9.1. del Modelo, establece:

1. Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el

⁸ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 21/11/2017, [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

⁹ Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión 2011, [en línea] https://www.un.org/esa/ffd///wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que acordarían empresas independientes, los beneficios que hubiera obtenido una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han generado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de una empresa, y por consiguiente, someterse a imposición.”

En muchos países, a pesar de que en la legislación interna y en la aplicabilidad de un Convenio para Evitar la Doble Imposición no existen referencias a las Directrices, en cierta medida los contribuyentes, administraciones tributarias e incluso el poder judicial las consideran como un importante recurso de referencia: “...sería imprudente para un tribunal dejar de lado los principios comerciales aceptados internacionalmente siempre y cuando estos no difieran con nuestra propia legislación. Hacer lo contrario significaría una perspectiva muy limitada”¹⁰. Si en un país no existen leyes o pautas que claramente entren en conflicto, es por lo tanto razonable asumir que las Directrices ejercen una gran influencia sobre las prácticas de precios de transferencia en ese país.

El 10 de julio de 2017, la OCDE hizo pública la nueva versión de las Directrices¹¹ -a la que referenciaremos en citas en este Trabajo-. Esta nueva versión fundamentalmente refleja los cambios derivados de varios informes finales (2015) consensuados a nivel internacional en el marco del proyecto OCDE/G20 sobre Erosión de Bases Imponibles y Transferencia de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

Esta versión trae un buen número de cambios que, introducen enfoques, reglas o principios que modifican o alteran de forma significativa las ediciones previas de las guías.

Las potenciales implicaciones jurídicas derivadas de las nuevas Directrices se fundamentan en su consideración como un instrumento de *soft law* de finalidad

¹⁰ High Court of Kenya at Nairobi, Income Tax Appeal N° 753 of 2003, 17/09/2003, “Unilever Kenya Ltd v. Commissioner of Income, Apelación del impuesto sobre la renta 752/753 de 2003”, [en línea] <http://kenyalaw.org/caselaw/cases/view/12804>.

¹¹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 1.78. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

interpretativa en el que se desarrolla el principio de libre concurrencia, como ya se indicara, consagrado en el artículo 9 de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (que siguen el Modelo de Convenio OCDE e incluso el Modelo ONU).

Si bien, la ley de impuesto a las ganancias ha experimentado dos profundas reformas que nos acercaron a los lineamientos de precios de transferencia de las Directrices de la OCDE, estas son la reforma de la Ley 25.063¹² -introdutoria del régimen de precios de transferencia en nuestro ordenamiento nacional- y la Ley 27.430 -la última reforma a la ley del impuesto a las ganancias-, no puede negarse que las mentadas Directrices aún mantienen el carácter de *soft law*.

Es claro que, el legislador de la Ley 27.430¹³ quiso alinear la legislación en materia de precios de transferencia de la Argentina a los últimos estándares internacionales producidos por el Programa BEPS de la OCDE -los que fueron incorporados a la versión 2017 de Directrices-, sin embargo, no ocurrió lo que operadores del derecho y expertos en la materia esperaban, esto es, que haya una adopción expresa.

No solo el legislador no las adoptó expresamente (como si ocurre en otras legislaciones extranjeras), sino que tampoco manifiestamente las adoptó para ser aplicadas en todo lo que no pudiese resolverse mediante la aplicación del propio texto de la ley del gravamen.

Es decir, con la reforma de la Ley 27.430, nos hemos acercado más a las Directrices (a título de ejemplo, la norma legal¹⁴ habilitó a que a través de la reglamentación se establezca la obligación de cumplir con el pilar de documentación en materia de precios de transferencia que descansa sobre tres ejes: el informe local o estudio

¹² Ley 25.063 (B.O. 30/12/1998) Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

¹³ BRACCIA, Mariano, “*Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*”, Capítulo VII: “*La reforma de la ley 27.430 en materia de precios de transferencia*” escrito por SORIA, Juan Manuel - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018.

¹⁴ Ley 20.628, texto ordenado por el Decreto 824/2019 (B.O. 6/12/2019), art. 17, párrs. 8º y 9º. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

de precios de transferencia, el informe maestro y el informe país por país¹⁵), pero no por eso ha dejado el carácter de ser considerado *soft law*.

Esta afirmación se manifiesta en algunos pronunciamientos emanados de distintos órganos jurisdiccionales.

A título de ejemplo, la vocal del Tribunal Fiscal de la Nación, Dra. Gómez en su voto, destacó:

“(…) no puede admitirse en el caso el uso por parte del ente fiscal de lineamientos fijados por la OCDE y la reglamentación del Tesoro de los Estados Unidos, dado que, si bien son pautas o guías operativas, no puede a partir de ellas poner condicionamientos o adicionar requisitos que para el año bajo examen no estaban previstas por la normativa que rige el gravamen objeto de la presente litis. Que el hecho que de la actora haya optado por realizar el Estudio de Precios en función de los productos involucrados constituye una elección de la firma para analizar más detalladamente los precios de transferencia, que, a tenor de lo expresado, de ningún modo invalida el método por ella empleado.¹⁶” (El destacado es propio).

De lo expuesto se desprende que, no se puede exigir adhesión a medidas estadísticas como el rango intercuartil -previsto en los lineamientos de la OCDE- y utilizarse como fundamento de un ajuste fiscal en concepto de precios de transferencia cuando dicha herramienta estadística no estaba prevista en la normativa interna.

También en instancias de la Alzada se dijo:

“... cierto es que en materia tributaria existe un conglomerado de normas que, legales o convencionales, concurren espontáneamente en la solución de controversias. Este grupo de normas se encuentra constituido por normas nacionales, por tratados internacionales y por otras normas supranacionales, pero en el dispositivo fiscal internacional se pueden advertir también, que hay reglas para la aplicación de reglas, así como criterios interpretativos que provienen de

¹⁵ Decreto N° 862/2019 (B.O. 09/12/2019). Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, art. 55, incs. a), b) y c). Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

¹⁶ TFN, Sala D, 22/02/2017, “Productos Roche SA Química e Industrial s/recurso de apelación”. Disponible en *Biblioteca de Jurisprudencia Errepar*.

fuentes informales, aportando guías y criterios de suma trascendencia. Tal el caso, por ejemplo, de los criterios interpretativos de la OCDE a fin de aplicar ajustes arm's length.”

(...)

“Sin embargo, no debe olvidarse que la Argentina no es miembro de la OCDE y tiene reglas impositivas propias distintas de sus recomendaciones por lo que, si bien no se desconoce que sus directivas sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida -porque de lo contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia- éstas no podrían aplicarse cuando contrarían las normas nacionales, debiendo, por ende, prevalecer éstas por sobre la norma informal.”

(...)

“Asimismo, no puede soslayarse que, en nuestro país, en materia de interpretación de las normas tributarias no cabe aceptar la analogía para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, dada la reiterada doctrina en el sentido de que -atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales- rige el principio de reserva. Por consiguiente, resulta obligación ineludible del Estado prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas en materia tributaria (fallos: 253:332; 312:912, entre otros).”

(...)

“Así pues, y a pesar de que éste Tribunal considera de sumo interés la existencia de las recomendaciones dadas por la OCDE a fin de evitar la existencia de contiendas en materia de precios de transferencia derivadas de lagunas legales, cabe aclarar que tampoco puede pretender el Fisco Nacional la adecuación del método seleccionado por el contribuyente en base a las previsiones contenidas en la R.G. N° 702/99, con motivo de que el rango intercuartil se encontraba previsto en las directivas de la OCDE, puesto que ello atenta con la obligación constitucional de que las normas tributarias fijen de manera clara, precisa y acabada -amén que de forma previa- las conductas que deben exteriorizar los contribuyentes a fin de cumplir con sus obligaciones impositivas.¹⁷” (El destacado es propio).

Cabe destacar que dicha causa quedó firme en virtud de que la Corte Suprema de Justicia la Nación declaró desierto el recurso de apelación directo deducido por el Fisco Nacional¹⁸.

¹⁷ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala III, 8/11/2012, “Toyota Argentina S.A. (TF 26.860-I) s/DGI”. Disponible en *Disponible en Biblioteca de Jurisprudencia Errepar*.

¹⁸ CSJN, 2/09/2014, “Toyota Argentina S.A. s/DGI”. Disponible en <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/>

Por nuestra parte, entendemos que a la luz de la reforma de la Ley 27.430, e incluso desde antes, y no siendo la República Argentina miembro de la OCDE, contamos en nuestra legislación interna con algunos aspectos de las Directrices e incluso, como se ha visto/se verá, también fueron tomadas por nuestros tribunales administrativos y de justicia a la hora de sentenciar sobre conflictos en dicha materia entre el contribuyente y el Fisco, pero, reiteramos no han sido adoptadas expresamente por nuestra legislación interna.

2.3. Coexistencia de sistemas de valoración

La metodología para determinar la valoración en aduana para mercaderías importadas sujetas a tasas de imposición *ad valorem* está establecida en el Acuerdo. Todos los países miembros de la OMC tienen la obligación de implementar el Acuerdo y aplicar esta metodología. Algunas jurisdicciones que no son miembros de la OMC también eligen adoptarla, por lo cual se aplica a la mayor parte del comercio internacional.

En la determinación de la base imponible a la cual se van a aplicar los tributos de importación aduaneros subyace la valoración aduanera la que se sustenta, como ya se mencionara, en la exactitud y veracidad del precio realmente pagado o por pagar por el importador de la mercadería para consumo.

Dicha metodología tiene la finalidad de proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercaderías que se ajuste a la realidad comercial, que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. Aquélla toma como principio rector que el valor en aduana de una mercadería importada esté constituido por el valor de transacción, aun en operaciones entre empresas vinculadas, siempre y cuando se pueda demostrar que la vinculación no influyó en el precio.

Por su parte, los GMNE tienen una responsabilidad fiscal directa sobre las ganancias de la compañía en la mayoría de los países alrededor del mundo. El mecanismo por el cual los GMNE determinan los precios para la compraventa de mercaderías, servicios y activos dentro del grupo se denomina “precio de transferencia”. La OCDE desarrolló lineamientos sobre cómo aplicar esta metodología al momento de establecer o

probar los precios de transferencia a los fines del impuesto a las ganancias. Esta metodología, basada en el principio de plena competencia, es generalmente aceptada como el estándar internacional utilizado por las empresas y las autoridades fiscales.

2.3.1. Coincidencias entre los regímenes

El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha confirmado el principio básico de que la documentación sobre precios de transferencia podría brindar información útil para la Aduana con respecto a las transacciones de partes vinculadas, dependiendo de cada caso particular.

Adicionalmente, la Organización Mundial de Aduanas (en adelante, la OMA) trabaja en conjunto con la OCDE y el Grupo del Banco Mundial para incentivar a las aduanas y administraciones tributarias para que establezcan líneas de comunicación bilaterales con el fin de intercambiar conocimientos, prácticas y datos, cuando sea posible, lo cual ayudaría a garantizar que cada autoridad tenga una imagen lo más amplia posible del negocio del GMNE, su registro de cumplimiento y así pueda tomar decisiones informadas sobre la correcta responsabilidad tributaria.

Corresponde apuntar que, las Directrices, aluden a las valoraciones aduaneras, al señalar que:

El principio de plena competencia es aplicado, en términos generales, por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuible a las mercancías importadas por empresas vinculadas, que puede estar afectado por la relación especial entre ellas, y el valor para mercancías similares importadas por empresas independientes. No obstante, los métodos de valoración con fines aduaneros pueden no estar en línea con los métodos de precios de transferencia reconocidos por la OCDE. Dicho esto, las valoraciones en aduana pueden ser útiles para las administraciones tributarias para evaluar el carácter de plena competencia de un precio de transferencia de una transacción controlada y viceversa. En particular, los funcionarios aduaneros pueden tener información contemporánea con respecto a la transacción que podría ser pertinente a los efectos del precio de transferencia, especialmente si fue preparada por el contribuyente, mientras que las autoridades tributarias

pueden tener documentación sobre el precio de transferencia que proporcione datos detallados sobre las circunstancias de la transacción.¹⁹

Los contribuyentes pueden tener incentivos conflictivos al fijar los valores con fines aduaneros y tributarios. En general, un contribuyente que importe mercancías puede estar interesado en fijar un precio bajo para la transacción a efectos aduaneros, de modo que el impuesto aduanero sea bajo. (Podrían surgir consideraciones similares con respecto a impuestos al valor agregado, impuestos sobre ventas e impuestos especiales.) A efectos tributarios, sin embargo, el pagar un mayor precio por esas mismas mercancías aumentaría los costos deducibles en el país importador (aunque esto también aumentaría los ingresos por ventas del vendedor en el país exportador). La cooperación entre las administraciones aduaneras y del impuesto a la renta dentro de un país para evaluar los precios de transferencia se está volviendo más común, lo que debería ayudar a reducir la cantidad de casos en que las valoraciones en aduana son consideradas inaceptables a efectos tributarios o viceversa. Una mayor cooperación en el área del intercambio de información sería especialmente útil y no debería ser difícil de lograr en aquellos países que ya tienen administraciones integradas para los impuestos a la renta y los impuestos aduaneros. Los países que tienen administraciones separadas deberían considerar modificar las normas de intercambio de información de modo que la información pueda fluir más fácilmente entre las diferentes administraciones.²⁰

2.3.2. Divergencias entre los regímenes

2.3.2.1. Oposición de intereses

La oposición de intereses repercute en el contribuyente, que puede enfrentarse a los siguientes escenarios:

Las autoridades impositivas del país de importación, en nuestro caso AFIP-Dirección General Impositiva, buscará que el precio sea lo más bajo posible a fin de que la ulterior venta de los productos en el mercado interno genere mayor impuesto a las ganancias.

¹⁹ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., 1.78.

²⁰ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., 1.79.

En contraposición, la autoridad aduanera del país de importación, en nuestro caso AFIP-Dirección General de Aduanas, buscará que el valor en aduana sea lo más elevado posible a fin de fijar derechos de importación maximizando de esa manera la recaudación.

2.3.2.2. Sub/Sobrefacturación de importaciones

El valor en aduana tiene como objetivo principal determinar un valor “neutro”, lo que no sucede en los métodos para la determinación de los precios de transferencia, que tienden a que la mayor cantidad de ganancia se produzca, en este caso, en la jurisdicción del importador, por lo tanto, las importaciones serán valuadas al menor precio posible para obtener la mayor diferencia en la citada jurisdicción, ya que el objetivo de los ajustes de los precios de transferencia para la determinación del impuesto a las ganancias, es el de maximizar la materia imponible en el mercado interno apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

No desconocemos que el servicio aduanero suele utilizar el sistema de valoración a fin de neutralizar los efectos de la llamada “subfacturación”, con lo cual puede creerse que se utiliza ese mecanismo como un medio de incrementar la base imponible. Ello no es así, porque la “subfacturación” implica la existencia de un simulacro de precio tendiente a ocultar algo real. La función de la Aduana en tal caso no será la de incrementar el valor declarado, sino la de desestimar el artificialmente reducido y determinar el que fuera real y objetivamente procedente. Por otra parte, el interés del Estado importador en el incremento de la base imponible en materia aduanera no es una constante, pues hay supuestos en los cuales la política económica del país de introducción alentará el ingreso a determinados precios bajos a fin de posibilidad una sana competencia con los productos nacionales²¹.

La finalidad del régimen de valor en aduana no es la de obtener una mayor recaudación -o al menos debería no serlo-, sino la de establecer un sistema neutro que evite tanto la subfacturación por parte del importador, como el incremento de los tributos aduaneros por parte de la Aduana, por vía indirecta al ampliar sin justificación técnico

²¹ BARREIRA, Enrique C., “El “Valor en Aduana” y los “Precios de Transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno.” Sección Doctrina. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Julio 2001.

legal la base imponible, y la de brindar bases seguras al intercambio comercial entre los países con la mirada puesta en el crecimiento del comercio exterior y el intercambio de bienes y servicios.

2.3.2.3. Arbitraje fiscal

Generalmente las empresas multinacionales arbitran con las diferencias de la tasa nominal del impuesto a las ganancias de distintas jurisdicciones asignando a determinada unidad operacional (residente en un Estado determinado) una función integrante de la cadena de oferta de producto, en nuestro caso, la etapa de importación.

Cuando se habla de arbitraje en la tasa, se entiende por ello, a la diferencia que surge entre la tasa nominal del impuesto a las ganancias del Estado residente de la unidad compradora/importadora, comparada con la tasa nominal del impuesto a las ganancias del Estado productor/exportador.

RAJMILOVICH²² apunta que las prácticas de arbitraje fiscal consisten en estrategias internacionales de grupos multinacionales tendientes al aprovechamiento de las diferencias en las tasas legales del impuesto a las ganancias entre los distintos Estados en que operan o en que residen las distintas compañías del mismo grupo económico, que conllevan a erosionar las bases del impuesto en aquellas jurisdicciones fiscales que aplican las tasas de impuesto más altas.

En general, las técnicas de arbitraje fiscal comprenden:

a) los precios de transferencia: fijando los precios internos entre las distintas compañías del mismo grupo económico de modo tal de alocar las mayores rentas a las jurisdicciones de menor tasa efectiva;

b) la recategorización de negocios, operaciones y rentas: consistente en la construcción de esquemas o arreglos tendientes a la obtención de deducciones en las

²² RAJMILOVICH, Darío M., “*Política fiscal para el impuesto a las ganancias bajo la coyuntura global actual. El caso de los servicios intragrupo y de los regímenes de transparencia fiscal internacional*”, Doctrina Tributaria ERREPAR, junio 2009. [en línea] <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807085706416.html?k=dario%20rajmilovich%20arbitraje%20fiscal>

jurisdicciones pagadoras, como ser: a) de dividendos (no deducibles de la base del impuesto en el país destino de la inversión) a regalías (por ejemplo, franquicias), contratos de servicios (por ejemplo, *management*) o instrumentos derivados (por ejemplo, *equity swaps*) (deducibles); b) de utilidades del capital propio (no deducibles) a intereses de endeudamiento (*thin capitalization*) (deducibles); o c) de rentas ordinarias (sujetas a tasa plena) a ganancias de capital (sujetas a tasa reducida) en las jurisdicciones en que se establece esta diferenciación, etc.);

c) la relocalización de ingresos (*income shifting, income diversion, o income inversion*): consistentes en la atribución de ingresos a sujetos no residentes.

2.3.2.4. Vinculación

En materia aduanera, el párrafo 4° del artículo 15, considera que existe vinculación:

“a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;

b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;

c) si están en relación de empleador y empleado;

d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;

e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;

f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;

g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o

h) si son de la misma familia.”²³

Mientras que el párrafo 5° del artículo citado, establece que:

“Las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas, a los efectos del presente Acuerdo, si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados en el párrafo 4.”²⁴

²³ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 15, párr. 4°.

²⁴ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 15, párr. 5°.

Ahora bien, en materia impositiva, la definición de vinculación se encuentra definida en la ley del impuesto a las ganancias, en los siguientes términos:

“A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, con quien aquél realice transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.”²⁵

Por su parte, la norma reglamentaria de la ley del gravamen aludida detalla de forma enunciativa, las situaciones que configuran vinculación, a saber:

- a) UN (1) sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.*
- b) DOS (2) o más sujetos tengan alternativamente:*
 - i. UN (1) sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.*
 - ii. UN (1) sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de UNO (1) o más sujetos e influencia significativa en UNO (1) o más de los otros sujetos.*
 - iii. UN (1) sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.*
- c) UN (1) sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.*
- d) DOS (2) o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes*
- e) UN (1) sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.*
- f) UN (1) sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios.*
- g) UN (1) sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias, agrupaciones de colaboración o cualquier otro tipo de contratos asociativos, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.*
- h) UN (1) sujeto acuerde con otro, cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como*

²⁵ Ley 20.628, cit., art. 18.

descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación, entre otras.

i) UN (1) sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización de otro.

j) UN (1) sujeto desarrolle una actividad de importancia solo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único o principal proveedor o cliente, entre otras.

k) UN (1) sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.

l) UN (1) sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.

m) Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.

n) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.”²⁶

En conclusión, la norma aduanera es taxativa en cuanto a las situaciones que pueden generar vinculación, mientras que la norma impositiva es enunciativa, dando lugar a que diversas situaciones queden cubiertas bajo el concepto de vinculación.

2.3.2.5. Momento de nacimiento del hecho imponible

En los casos en que la mercadería es importada en forma definitiva, el régimen aduanero procura acortar el tiempo que media entre la aplicación y percepción del derecho de importación y el momento de la real introducción de la mercadería gravada al territorio aduanero, en virtud de la función de regulación económica que cumplen estos tributos como herramienta protectora de los productos nacionales.

Consecuentemente, a fin de garantizar que los efectos buscados por dicha regulación sean efectivos, la liquidación de los tributos aduaneros debe efectuarse con celeridad antes de que la mercadería sea librada a plaza.

²⁶ Decreto N° 862/2019, cit., art. 14.

De tal manera, mientras los derechos de importación son determinados y percibidos en el momento que se produce la importación para consumo, la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias se produce en el momento en que se produce la venta de la mercadería por el importador, requiriendo de mayor tiempo para su determinación.

Por lo tanto, los derechos de importación son determinados y percibidos en el instante que se produce la importación para consumo, es decir cuando la mercadería ingresa en el territorio aduanero. Es de efecto instantáneo.

En cambio, la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias se produce en el momento de la venta de la mercadería por el importador, requiriendo por lo tanto un tiempo mayor para su determinación. Es un impuesto de ejercicio ya que, para determinados sujetos del impuesto a las ganancias, la liquidación del gravamen es anual²⁷, determinación arbitraria de la ley ya que sería más ajustado a la capacidad contributiva del contribuyente que, el ejercicio coincidiera con el ciclo económico, pero, razones de índole presupuestaria, requieren que el impuesto se colecte con una periodicidad anual.

2.3.2.6. Mejor método/regla secuencial

Cabe traer a colación una diferencia en la elección de los métodos fijados a los fines de aplicar la metodología de precios de transferencia y la que rige para determinar el valor en el ámbito aduanero.

Se establece en la ley del impuesto a las ganancias que:

*“A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.”*²⁸

²⁷ El impuesto es instantáneo, para quienes están en el régimen de pago único y definitivo; cada hecho imponible es independiente de los demás y paga el tributo mediante el régimen de retención en la fuente.

²⁸ Ley 20.628, cit., art. 17, párr. 3°.

Ahora bien, el decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias incorporó las previsiones que se encuentran en la Resolución General (AFIP) N° 1122/2001²⁹ respecto a la definición del mejor método:

Se entiende como método más apropiado al tipo de transacción realizada, el que mejor refleje su realidad económica. A tal fin, se considerará el método que:

a) mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial;

b) cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación;

c) contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación; y

d) requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre hechos y situaciones comparables.”³⁰

Sin perjuicio de ello, el método del precio comparable entre partes independientes será el más apropiado, en el caso de que sea necesario valorar transacciones de bienes con cotización, ya sea por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a los índices, coeficientes o valores de cotización de bienes³¹.

Sabido es que, en materia de precios de transferencia, a diferencia de lo que ocurre en materia aduanera, rige la regla de la elección del “mejor método”. Respecto de este tema el Dr. FERNÁNDEZ, sostiene que: “(...) cuando se pueda aplicar alguno de los cinco métodos específicamente mencionados en la ley, **este se deberá preferir al empleo de cualquier otro.**”³²

Es decir, la normativa impositiva deja en manos del contribuyente la elección del método a utilizar -salvo la excepción citada *ut supra*- sin recomendar o destacar en particular alguno de ellos o establecer un orden jerárquico de prelación, como si ocurre

²⁹ Resolución General (AFIP) 1122/2011 (B.O. 31/10/2001).

³⁰ Decreto N° 862/2019, cit., art. 30.

³¹ Decreto N° 862/2019, cit., art. 31.

³² FERNÁNDEZ, Luis O., “Impuesto a las Ganancias 4ª Edición: teoría, técnica y práctica”, La Ley, 2019. Pág. 435.

en la metodología aduanera, que da prioridad al valor de transacción del artículo 1º del Acuerdo.

Por lo tanto, en materia aduanera, el mejor método es el valor de transacción y en caso de que éste no pudiese permitir demostrar que la vinculación ha afectado o no el precio determinado, entonces se establece una serie de métodos que deben aplicarse de manera secuencial. Es decir, probar el primer método y si no puede aplicarse, ir sucesivamente hacia el segundo, tercero, etc.

2.3.2.7. Rango intercuartil

A pesar de que la aplicación del método de precio de transferencia más apropiado, teóricamente, puede originar un único precio o margen de plena competencia, en la práctica es común el caso en que la aplicación de la regla del mejor método origina un rango de resultados de plena competencia aceptables (esto es, un rango intercuartil). Este rango puede deberse a lo siguiente:

a) Al utilizar un único método, el principio de plena competencia solamente produce una aproximación de las condiciones que pueden establecerse entre empresas independientes y, por este motivo, los comparables que se examinan pueden generar distintos resultados.

b) Al utilizar más de un método, las diferencias en la naturaleza de cada método y la información pertinente para aplicar cada método pueden generar distintos resultados. En la práctica, es más probable que un rango intercuartil sea generado como resultado de la identificación de comparables múltiples (igualmente fiables) que resultan en distintos precios o márgenes de plena competencia, en oposición al uso de más de un método, ya que no es común que se aplique más de un método.

A diferencia de los que ocurre en materia aduanera la norma impositiva prevé la aplicación de medidas estadísticas -mediana, y rango intercuartil- para validar si el precio pactado entre partes vinculadas será considerado como entre partes independientes.

La norma reglamentaria del impuesto a las ganancias describe el impacto que tiene el rango intercuartil y la mediana, construidos en base a las transacciones comparables, en determinar sí, en el caso que nos ocupa, el precio fijado por el contribuyente responde al principio de libre competencia.

Cuando por aplicación de alguno de los métodos a que alude el quinto párrafo del artículo 17 de la ley y este reglamento hubiesen DOS (2) o más transacciones comparables, se deberán determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad comparables.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, se considerará como pactado entre partes independientes.

Caso contrario, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el valor de la mediana.

Cuando se trate de precios de bienes o servicios con cotización, se tomará como rango de mercado el establecido entre los precios o cotizaciones mínimo y máximo del día correspondiente a la transacción evaluada, en caso de existir. Si fuera necesario realizar ajustes a los precios o a las cotizaciones, por las razones técnicas propias del mercado, éstos podrán estar sujetos a la realización del rango correspondiente. Si el precio fijado por el contribuyente se encuentra fuera del rango total de mercado determinado por los precios o cotizaciones máximo y mínimo, se considerará que el precio que hubieran utilizado partes independientes es el promedio entre el valor máximo y mínimo. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá reducir el parámetro de comparabilidad temporal diario cuando detecte, con relación al mecanismo de fijación del precio comparable de las operaciones con partes vinculadas, deficiencias en la fuente a la que se recurrió o comportamientos sesgados y reñidos con las prácticas de mercado entre partes independientes.³³

En materia aduanera, a diferencia de lo expuesto, a los fines de determinar el valor de transacción de la mercadería importada, no se prevé la aplicación de herramientas estadísticas.

2.3.2.8. Acumulación de transacciones

³³ Decreto N° 862/2019, cit., art. 42.

Si bien la normativa de precios de transferencia establece que debe considerarse cada transacción en particular³⁴, en la práctica las transacciones a menudo se suman a fin de aplicar el principio *arm's length*, y el análisis se realiza por línea de productos o divisional.

Esta cuestión práctica está prevista en la norma reglamentaria, que señala:

*En los casos en los que existan transacciones separadas que, sin embargo, se encuentren estrechamente ligadas entre sí, o sean continuación una de otra, o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente pueda resultar inadecuada, éstas deberán evaluarse conjuntamente utilizando el método más apropiado y según una apropiada justificación.*³⁵

Sin perjuicio de ello, será mandatorio analizar de manera disgregada las transacciones que, aunque se denominen de manera idéntica o similar, presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, incluso cuando hayan sido pactadas con idéntica parte vinculada³⁶.

Pero, sí se deben testear las operaciones entre vinculados de manera acumulada, cabría tener presente las siguientes premisas:

a) **suma de transacciones controladas y no controladas:** si se suman transacciones controladas y no controladas, lo que puede parecer un resultado *arm's length* puede no serlo (los márgenes obtenidos en las transacciones controladas pueden neutralizarse por los obtenidos en las transacciones no controladas).

b) **suma de transacciones controladas que no son comparables:** la suma de transacciones controladas que no sean comparables entre sí no proporcionará una base adecuada para la aplicación del principio *arm's length* (la suma de ingresos y gastos relacionados con la prestación tanto de servicios especializados -cuya remuneración es

³⁴ Decreto N° 862/2019, cit., art. 33, párr. 1°: *La evaluación de las transacciones celebradas entre partes vinculadas debe ser realizada individualmente, operación por operación, evaluando las prestaciones realizadas y las condiciones que rodean su ejecución.*

³⁵ Decreto N° 862/2019, cit., art. 33, párr. 4°.

³⁶ Decreto N° 862/2019, cit., art. 33, párr. 5°.

significativa- como de servicios administrativos básicos -cuya remuneración es de menor cuantía puede conducir a una sobrevaloración de los servicios administrativos y/o la subvaloración de los servicios especializados.

c) **transacciones similares con múltiples partes asociadas:** esta acumulación puede no ser apropiada (si una entidad de distribución compra productos similares de dos partes asociadas que distribuye en su mercado local, la suma de estas transacciones podría ocultar el hecho de que el distribuidor está pagando un precio mayor que el de plena competencia por productos comprados a una de las partes asociadas y un precio menor que el de plena competencia por productos comprados a la otra).

Ahora bien, en la valoración aduanera, más precisamente en la aplicación de los métodos de valoración, no es posible acumular distintas operaciones de importación para su correspondiente valoración, cada una debe analizarse individualmente.

2.3.2.9. Regalías por el pago de intangibles

En materia del impuesto a las ganancias, las regalías que se deban abonar a beneficiarios del exterior por intangibles están sujetas a una retención en la fuente (*withholding tax*). Dicha forma del pago del impuesto por regalías es la forma elegida por el legislador, a los fines de poder imponer, en los términos de la ley del gravamen, a sujetos que no residen en nuestro país hayan obtenido rentas cuya fuente se encuentre en Argentina.

Se aplicará la tasa del impuesto sobre la ganancia neta que presume la ley del tributo, que quedará definida según el tipo de intangible de que se trate:

“a) 1. El SESENTA POR CIENTO (60 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados.

2. El OCHENTA POR CIENTO (80 %) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.”³⁷

b) El TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de los importes pagados cuando se trate de la explotación en el país de derechos de autor, siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la DIRECCIÓN NACIONAL DEL DERECHO DE AUTOR y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 26 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el ESTADO NACIONAL, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 26 para actuar en el país por un período de hasta DOS (2) meses en el año fiscal.”³⁸

Es decir, para las prestaciones derivadas de asistencia técnica, consultoría, etc., la tasa efectiva es del 21%. Mientras que, para las prestaciones derivadas por cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención, etc. es del 28%.

En caso de que contractualmente no se hayan discriminado los conceptos que originan los pagos comprendidos en los puntos 1) y 2) del inciso a) del artículo 104 de la ley se debe aplicar el porcentaje de ganancia neta que fuere mayor.

Vale acotar que, frente al incumplimiento de los requisitos fijados por la autoridad de aplicación, el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI), o éste deniegue la emisión del certificado de inscripción del contrato, se aplicará el inc. i) del artículo 104, o sea se considerará ganancia el 90% del pago efectuado al beneficiario del exterior, siendo la tasa efectiva del 31,5%.³⁹⁴⁰

Por otro lado, los intangibles referidos a derechos de autor, la tasa efectiva de retención en la fuente es de 12,25%. Si no se cumplen los requisitos del artículo 104 inc. b) de la ley del gravamen, se aplicará el inc. i) del mismo artículo, siendo la tasa efectiva del 31,5%.

³⁷ Ley 20.628, cit., art. 104, párr. a).

³⁸ Ley 20.628, cit., art. 104, párr. b).

³⁹ Ley 20.628, cit., art. 104, inc. i).

⁴⁰ Decreto N° 862/2019, cit., art. 263.

Cabe destacar, además, que estas tasas son las existentes en nuestra normativa local, las que quedarán desplazadas en caso de ser aplicable un Convenio para Evitar la Doble Imposición.

El pago por la compra de mercaderías al extranjero no se encuentra sujeta a retención en concepto de impuesto a las ganancias⁴¹, aun cuando incorpore conceptos por regalías, siendo en su totalidad deducible como costo en la liquidación del citado impuesto, en cuanto a la tributación aduanera su agregación será indiferente ya que de todas formas quedan sujetos a los mismos derechos de importación.

En materia aduanera, cabe recordar que los derechos de importación que establece el Código Aduanero se determinan según los artículos 1° y 8° del Acuerdo que, al definir el denominado valor de transacción, dice que es el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías *más los cánones y derechos de licencia que el comprador pague, directa o indirectamente, como condición de venta.*

Es decir que estos conceptos integran el valor en aduana si y solo si: el pago del canon o la regalía se relaciona con las mercaderías importadas y es, directa o indirectamente, una condición de venta.

Este último requisito dio lugar a más de una interpretación respecto de sus alcances, y también, dio origen a más de un antecedente jurisprudencial, entre ellos uno de fecha reciente, el cual quedó firme por el rechazo del recurso extraordinario presentado por la compañía recurrente ante la Corte Suprema.⁴²

Estamos aludiendo al precedente “**Mattel Argentina**”, en donde se trató un ajuste de valor de una importación que tuvo como origen la adición de las regalías devengadas a lo largo de los ejercicios 2002 al 2005, a favor de la sociedad controlante Mattel Inc., a los valores FOB de aquellas importaciones documentadas durante dichos años.

⁴¹ Ley 20.628, cit., art. 9°, párr. 3°.

⁴² CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, 10/07/2015, “Mattel Argentina SA”. Disponible en Consulta Pública del Poder Judicial de la Nación. Expte. N° 55.551/2014.

En el caso planteado la compañía local suscribió dos contratos con dos entidades diferentes:

a) de distribución con Mattel Europa, en virtud del cual abonó a la empresa extranjera el precio de las mercaderías,

b) de licencia con Mattel Inc. de EE. UU, su casa matriz, en virtud del cual le abonó regalías.

El pago de las regalías no se encontraba estipulado en ninguno de los contratos como condición de venta de las mercaderías.

La posición fiscal sostuvo que este tipo de ajuste se relaciona con la propiedad intelectual plasmada en las mercaderías importadas ya que los cánones y los derechos de licencia representan la contraprestación que se debe a cambio del derecho a usar o distribuir mercaderías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial.

Mattel Argentina afirmó que remesó regalías en el período indicado en virtud de contratos de licencia independientes suscriptos por Mattel Inc. de EE. UU. con terceros no vinculados (Disney, Warner Bros., MTV, entre otros) pero que los productos importados a la Argentina no fueron fabricados ni hechos fabricar por los licenciantes (fueron fabricados o hechos fabricar por el Grupo Mattel). Los licenciantes no controlan a los fabricantes ni intervienen en el control del proceso de fabricación y comercialización de las mercaderías vendidas por Mattel Argentina SA.

Asimismo, Mattel Argentina señaló que ninguno de los fabricantes y/o vendedores condicionó las ventas de las mercaderías importadas al pago de regalías a favor de los licenciantes por lo que tal pago no constituyó una condición de venta de las mercaderías importadas en los términos del artículo 8 ap. 1, inc. c) del Acuerdo.

La actora agregó que, la Organización del Grupo Mattel está desarrollada de tal manera que Mattel Argentina es una filial de Mattel Inc., empresa que diseña juguetes, algunos con licencia de los titulares de los derechos de propiedad intelectual -en sus filiales de Asia, Europa y México- para distribuirlos y comercializarlos en todo el mundo por lo cual recoge las regalías generadas en cada territorio por la venta de esos productos licenciados y las remesa en su totalidad y en forma unificada a los licenciantes.

La compañía afirmó que tampoco existe vinculación entre los licenciantes y el Grupo Mattel o sus filiales con el alcance del artículo 15, punto 4 del Acuerdo y, por lo tanto, el pago de regalías no constituye una condición de venta en los términos del artículo 8, ap. 1, inc. c) del Acuerdo.

En su recurso la firma recordó que para que se den los extremos previstos en el referido artículo 8, ap. 1 inc. c) del Acuerdo, es necesaria la concurrencia de tres requisitos o elementos para efectuar un ajuste de valor por el concepto de ‘cánones y derechos de licencia’:

a) que existan cánones o derechos de licencia relacionados con la mercadería importada;

b) que el pago de los cánones y derechos de licencia sea una condición de venta de las mercaderías importadas; y

c) que tales cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Mattel Argentina recordó haciendo hincapié en la doctrina especializada en la materia que, estos tres requisitos se deben cumplir simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada.

El Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que, la circunstancia de que Mattel Europa no tenga el derecho a condicionar una venta en el marco del contrato de distribución, al pago de regalías que realiza Mattel Argentina a la firma licenciante a través de Mattel Inc., no es óbice para considerar que la remesa de las regalías constituye una condición de venta.

La compañía apeló el decisorio y la Cámara consideró que el tema a decidir es si en el contrato de autos estuvo incluida en forma tácita la cláusula de que el pago de las regalías sea una condición de venta de las mercaderías para su exportación a la Argentina.

La Cámara analizó que debido a la estrecha interrelación que existe entre la casa matriz Mattel Inc., y Mattel Argentina, era legítimo inferir que la compra e importación

por esta última de las mercaderías amparadas por las licencias realizada a Mattel Europa solamente podía ocurrir si el comprador e importador, es decir Mattel Argentina, está dispuesto a contribuir pagándole a Mattel Inc., vinculada con Mattel Europa, el vendedor, la proporción y el porcentaje de las regalías necesario para dar cumplimiento a los compromisos asumidos por Mattel Inc. en los respectivos contratos de licencia. La falta de pago de tales regalías daría lugar a la terminación de los contratos de licencia y clausuraría la posibilidad legal de fabricar, encargar la fabricación, exportar desde el lugar de fabricación e importar desde el lugar de venta final, en detrimento inclusive de las compañías que conforman el grupo, inclusive del vendedor, Mattel Europa, que obtiene el beneficio indirecto de poder seguir fabricando, haciendo fabricar y exportar las mercaderías en cuestión.

En tales condiciones, la Cámara entendió lógico presumir que, como condición “implícita” de la venta, el importador Mattel Argentina sólo puede comprar las mercaderías a Mattel Europa si se compromete a pagarle a Mattel Inc., la casa matriz, el porcentaje de las regalías estipulado en los contratos de licencia para el territorio o país respectivo, para ello cita el caso de la Corte Federal de Australia, Distrito de Victoria, “Mattel Pty Ltd.”⁴³

La Cámara, en sus considerandos, se pregunta:

“¿cabría presumir que, si Mattel Argentina dejara de pagar regularmente las regalías a Mattel inc., igualmente podría seguir comprando, también de manera regular, las mercaderías amparadas por las licencias a Mattel Europa, y ésta seguiría vendiéndoselas durante todo el plazo de duración de las licencias?”

Por lo tanto, la Cámara entendió que la “condición de venta” puede establecerla el vendedor o una persona vinculada con ese vendedor, y que no hay “condición de venta” si el comprador se relaciona con el beneficiario de las regalías de manera independiente, es decir, por medio de un contrato desvinculado de la venta. **En consecuencia, concluyó**

⁴³ Federal Court of Australia, Victoria District Registry. General Division. Mattel Pty Ltd. / Collector of Customs, del 15 de febrero de 1994 [en línea] www.fedcourt.gov.au/publications/judgments

que, en el caso, el pago de las regalías constituye una condición de venta implícita cuyo cumplimiento es exigido al importador.

Se desprende del fallo analizado entonces, que, según este criterio, el importador debe probar que aun cuando no hubiera abonado ningún canon o regalía, el exportador igualmente le hubiera vendido la mercadería. **Si logra demostrar este extremo, entonces dichos conceptos no integran el valor en aduana por no haber sido, en términos del Acuerdo, condición de venta de la operación. También queda claro que, ésta no puede inferirse por la mera vinculación económica.**

1.4. La gravabilidad de las importaciones

La determinación del valor en aduana es fundamental, dado que toda importación de mercaderías no solo paga derechos de importación, sino que también está sujeta a imposición por distintos tributos.

Los derechos de importación que gravan las destinaciones de importación definitivas para consumo⁴⁴ se clasifican en:

- a) los derechos de importación *ad valorem* (es decir “sobre el valor”) y;
- b) los derechos de importación específicos.

Los primeros son los que habitualmente se aplican y se calculan aplicando la alícuota establecida en el Nomenclador⁴⁵ sobre el valor en aduana. Los específicos, en cambio, se calculan independientemente del valor en aduana, multiplicando el importe fijo establecido en el Nomenclador por la unidad física de medida también fijada en el Nomenclador en cada caso.

⁴⁴ Aquellas importaciones que se efectúan para que la mercadería importada quede en el territorio sin sujeción a plazo ni condición alguna.

⁴⁵ Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y Arancel Externo Común (AEC) 2017 (Basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, actualizado con su VI Enmienda). Disponible en: <http://historico.tarifar.com/tarifar/html/temp/1-anexo-i-ncm-2017-vi-enmienda.pdf>

Por otro lado, se abona la tasa de estadística, que como toda tasa debería estar - por definición- sujeta a una efectiva prestación de un servicio. Cabe destacar que recientemente, el Poder Ejecutivo Nacional⁴⁶ estableció que el importe de la tasa de estadística aplicable a las destinaciones definitivas de importación para consumo sea de un 3% y que no pueda superar determinados montos máximos:

BASE IMPONIBLE	MONTO MÁXIMO A PERCIBIR EN CONCEPTO DE TASA DE ESTADÍSTICA
<i>Menor a USD 10.000, inclusive</i>	<i>USD 180</i>
<i>Entre USD 10.000 y USD 100.000 inclusive</i>	<i>USD 3.000</i>
<i>Entre USD 100.000 y USD 1.000.000 inclusive</i>	<i>USD 30.000</i>
<i>Mayor a USD 1.000.000</i>	<i>USD 150.000</i>

Por su parte, la ley de del impuesto al valor agregado considera hecho imponible a las “importaciones definitivas de cosas muebles.”⁴⁷

De acuerdo con el principio de tributación en el país de destino en materia de tributos que gravan el consumo, la ley establece que, a los efectos del impuesto en cuestión, no se admitirán diferenciaciones en materia de exenciones o tasas, que distingan entre bienes de origen local o foráneo⁴⁸.

En virtud de lo cual, la tasa a aplicar a la importación será la misma que la propia ley les asigna a las operaciones realizadas en el mercado interno para el mismo bien. Generalmente, es del 21%, pero dependerá del tipo de producto y las circunstancias macroeconómicas del momento. A fin de conformar la base imponible al valor en aduana se adicionarán el total de tributos aplicables con motivo de la importación.⁴⁹ Este impuesto así calculado, una vez ingresado, constituirá para el importador un crédito fiscal, computable en su declaración jurada correspondiente al mes en que efectuó el pago del gravamen en tal carácter. En el caso de que de su cómputo como crédito fiscal surgiera un saldo a su favor, el mismo será un saldo técnico.

⁴⁶ Decreto N° 99/2019. (B.O. 27/12/2019), Reglamentación de la Ley N° 27.541. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.
Reglamentación de la Ley N° 27.541. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁴⁷ Ley 23.349, (B.O. 25/08/1986). Nuevo Regimen Impuesto al Valor Agregado. art. 1°, inc. c). Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁴⁸ Ley 23.349, cit. art. 45.

⁴⁹ Ley 23.349, cit. art. 25.

En el caso de importaciones, la percepción del impuesto al valor agregado ⁵⁰, consiste en un pago adicional que el importador debe efectuar en ese carácter; el agente de percepción es la Dirección General de Aduanas. Dicha percepción⁵¹ se determinará aplicando sobre la base de imposición definida por el artículo 25 de la ley del gravamen, las alícuotas que para cada caso aplican, se detallan a continuación:

a) responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado:

	GRAVADAS POR IVA A LA ALÍCUOTA DEL:	SE APLICA LA ALÍCUOTA DE PERCEPCIÓN DEL:
<i>Operaciones de importación definitiva de las mercaderías comprendidas en el Anexo II⁵² de la Resolución General (AFIP) N° 2937/2010</i>	21%	10%
	10,5%	5%
<i>Operaciones de importación definitiva de las mercaderías comprendidas en el Anexo III⁵³ de la Resolución General (AFIP) N° 2937/2010</i>	21%	20%
	10,5%	10%

b) sujetos que no acrediten su calidad de exentos o no alcanzados en el impuesto al valor agregado: resultarán de aplicación las alícuotas establecidas en el inciso anterior, que corresponda al tipo de mercadería que se importe según el Anexo que la comprenda. Están incluidos en este inciso los bienes que tengan para su importador el carácter de bienes de uso.

El importe de la percepción se liquidará juntamente con el impuesto al valor agregado correspondiente a la importación, y se ingresará según el procedimiento establecido para las obligaciones aduaneras registradas en el Sistema Informático Malvina (S.I.M.).

⁵⁰ Resolución General AFIP N° 2937/2010 (B.O. 15/11/2010). Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁵¹ Resolución General AFIP N° 2937/2010, cit., art. 7.

⁵² Resolución General (AFIP) N° 2937/2010 (B.O. 15/11/2010), Anexo II – Posiciones Arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) –, art. 7°, inc. a), puntos 1 y 2. http://biblioteca.afip.gob.ar/pdfs/RG_4319_AFIP_A2.pdf

⁵³ Resolución General (AFIP) N° 2937/2010, cit., Anexo II ..., art. 7°, inc. a), puntos 3 y 4.

Asimismo, el impuesto a las ganancias es abonado por el importador vía percepción.⁵⁴ Su base de cálculo es la misma base imponible del impuesto al valor agregado, y la alícuota aplicable es del 6%. Esta alícuota se convierte en el 11% cuando se trate de la importación de bienes para uso o consumo particular del importador. No se paga esta percepción cuando se trate de importaciones de bienes de uso (vida útil igual o mayor a 2 años). Lo pagado por este concepto, se computa como pago a cuenta en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal en que la pagó.

También se debe tener en cuenta que la percepción del impuesto sobre los ingresos brutos que es, también un pago que deben hacer los importadores, a cuenta del impuesto que les corresponderá pagar por sus operaciones de mercado interno. Dicha percepción se hace a través del SIRPEI⁵⁵ (Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones), el cual es un sistema de recaudación de las percepciones que deben practicarse en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos en las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías que ingresen al territorio aduanero, efectuadas por contribuyentes del gravamen y registrados por el Sistema Informático Malvina (S.I.M.), de la Dirección General de Aduanas dependiente de AFIP. Actualmente se encuentran adheridas al SIRPEI las veintitrés provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, cabe mencionar que la alícuota actual es del 2,5% de acuerdo a la Comisión Arbitral.⁵⁶

Finalmente, si los bienes que se importan están alcanzados por la ley de impuestos internos, corresponderá también liquidarlos y pagarlos antes de efectuarse el despacho a plaza el importe que surja de aplicar la tasa correspondiente. La base imponible se establecerá sobre el ciento treinta por ciento (130 %) del valor resultante de agregar al precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, incluido el impuesto interno.⁵⁷

⁵⁴ Resolución General (AFIP) N° 2281/2007 (B.O. 02/08/2007). Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁵⁵ SIRPEI - Sistema del Régimen de Percepciones de Importaciones. Disponible en: <https://www.ca.gov.ar/resultados/sistemas/sirpei>

⁵⁶ Comisión Arbitral. Resolución General (C.A.) N° 13/2016. cit. art. 1°.

⁵⁷ Ley 24.674. (B.O. 16/08/1996). Impuestos internos. Su modificación, art. cit. 7°.

3. Los métodos de valoración

3.1. Metodología de valoración aduanera

El Acuerdo estableció diferentes métodos para establecer el valor en aduana, es decir, para determinar la base imponible sobre la cual debe aplicarse la alícuota de los derechos de aduana u otros tributos que gravaren la importación de las mercaderías a los territorios aduaneros de los Estados Parte. A continuación, realizaremos una descripción de las características de cada uno de los métodos previstos en el Acuerdo.

3.1.1. Método primario

a) Valor de la transacción

El Acuerdo dispone en su artículo 1º:

“1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;

ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o

iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

c) que no revierta ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y

d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2. a) *Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.*

b) *En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:*

i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;

ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;

iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

*c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.*⁵⁸

Entonces, en principio, la base para la valoración será el “valor de transacción”, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por el importador cuyas características se indican en el artículo 1º, que debe aplicarse en conjunción con las disposiciones previstas en el artículo 8º.

⁵⁸ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 1º.

El artículo 8° enumera los ajustes al precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas; a saber:

“1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

1. a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;

iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

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

i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis, realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

1. los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

2. los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

3. el costo del seguro.

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.”⁵⁹

3.1.2. Métodos secundarios

a) Mercaderías idénticas

En el supuesto que el valor en aduana no pudiera ser determinado de conformidad con el “precio realmente pagado o por pagar” indicado precedentemente, el artículo 2° del Acuerdo dispone que aquél será el valor de las mercaderías “idénticas” a las que son objeto de valoración que se hubieran vendido en un momento aproximado, en cantidades parecidas y en un mismo nivel comercial. Dicho artículo reza:

“1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

⁵⁹ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 8°.

3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.”⁶⁰

b) Mercaderías similares

Si no hubiera mercaderías idénticas, se dispone que el valor en aduana será el valor de las mercaderías “similares” teniendo también en cuenta los elementos “momento”, “cantidad” y “nivel comercial”. Ello se dispone en el Acuerdo, al prescribirse:

“1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

b) Al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

2. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

3. Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.”⁶¹

⁶⁰ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 2°.

⁶¹ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 3°.

c) Método sustractivo

Este método también denominado “método deductivo”, es aplicable en caso de que no se hubiera podido determinar el valor en aduana por alguno de los métodos precedentes y las mercaderías se vendieran en el mismo estado en que fueron importadas.

Entonces, el valor en aduana se basará en el precio unitario al cual se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercaderías importadas u otras mercaderías similares a ellas, en el momento de la importación de la mercadería objeto de valoración o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que comprenden la mercadería previa deducción de las comisiones, beneficios, gastos cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación, los gastos habituales de transporte y de seguros y los tributos y gastos abonados para poder importar la mercadería.

Si en el momento no hubiera ventas en el mercado interno se tomarán en cuenta mercaderías similares. Si las mercaderías fueren objeto de transformación previamente a su venta en el mercado interno del país de importación, en principio debería dejar de aplicarse este método y pasar al siguiente; más en caso de querer aplicarse este método deberán deducirse, además, los importes correspondientes al valor añadido en la transformación.

Tales pautas están estipuladas en el Acuerdo al decir:

“1. a) Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que comprenden dichas mercancías, con las siguientes deducciones:

i) las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase;

ii) los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador;

iii) cuando proceda, los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del artículo 8; y

iv) los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.

b) Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.

2. Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes compran las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1.”⁶²

d) Método del valor reconstruido a partir del costo

Este método también es conocido con los nombres de “valor calculado” y es aplicable solamente si el proveedor extranjero y el importador están vinculados y siempre que aquél esté dispuesto a proporcionar los datos solicitados y colaborar en cualquier comprobación necesaria. El mismo consiste en reconstruir el valor en aduana a través de la suma del costo de producción con inclusión del valor de los materiales, un importe en calidad de beneficios y gastos generales y el importe de los gastos de transporte, seguro, carga y manipuleo hasta colocar la mercadería en el lugar determinado por la norma de valoración.

A continuación, la transcripción de la norma que regla lo citado en el párrafo precedente:

⁶² Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 5°.

“1. El valor en aduana de las mercancías importadas determinado según el presente artículo se basará en un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;

b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;

c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8.

2. Ningún Miembro podrá solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos, con el fin de determinar un valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduana con arreglo a las disposiciones de este artículo podrá ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.”⁶³

e) Método residual o del último recurso

Si el valor en aduana no pudiera determinarse por ninguno de los métodos anteriores, se determinará según criterios razonables, compatibles con el artículo VII del Acuerdo, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.⁶⁴

No obstante, se prohíbe la utilización de métodos que se basen en:

“a) el precio de venta en el país de importación de mercaderías producidas en este mismo país;

b) un sistema que prevea el más alto de los dos valores posibles;

⁶³ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 6°.

⁶⁴ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 7.1.

- c) el precio de la mercadería en el mercado interno del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercaderías idénticas o similares;
- e) el precio de mercaderías vendidas para exportación a un país distinto al país de importación;
- f) valores en aduana mínimos
- g) valores arbitrarios o ficticios.⁶⁵

Por todo lo señalado, sólo cuando no pudiere aplicarse el método de valor de la transacción se permite recurrir a los demás métodos alternativos de los artículos 2° a 7°, habiéndose establecido una jerarquía en la aplicación de ellos. No se admite pasar por alto alguno de ellos (salvo la posible elección que el importador pueda hacer entre los previstos en los artículos 5° y 6° conforme lo prescribe el artículo 4°.⁶⁶⁷

Cabe remarcar que, respecto a esta elección del importador, la República Argentina realizó una reserva, y, por lo tanto, antes de elegir el método aplicable, debe comunicar y solicitar autorización a la Aduana.

Dicha reserva fue formulada por Argentina en ocasión de ratificar el Acuerdo (versión 1979, del Acuerdo y Protocolo) a través de la Ley 23.311 artículo 2°, y que a la fecha aún se encuentra vigente.

“Formúlense las siguientes reservas en el acto de ratificar el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y su Protocolo: “El Gobierno de la República Argentina se reserva el derecho de establecer que la disposición pertinente del artículo 4 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, sólo será aplicable cuando Administración de Aduanas acepte la petición de invertir el orden de aplicación de los artículos 5 y 6”, y: “El Gobierno de la República Argentina se reserva el derecho de establecer que el párrafo 2, del artículo 5 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General

⁶⁵ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 7.2.

⁶⁶ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. 4° que dice: *si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3, se determinará según el artículo 5, y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6, si bien a petición del importador podrá invertirse el orden de aplicación de los artículos 5 y 6.*

⁶⁷ BARREIRA, *El “valor en aduana” ... cit.*

*sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, se aplique de conformidad con las disposiciones de la nota correspondiente a dicho párrafo, lo solicite o no el importador.*⁶⁸

3.2. Metodología de valoración impositiva

Las Directrices, han desarrollado diversos métodos tendientes a ajustar el precio que debe tenerse en cuenta entre empresas independientes una de otra, a fin de considerarlo como costo de compra por parte de la empresa vinculada adquirente (o precio “*arm’s length*”).⁶⁹

Dichos métodos pueden ser divididos en dos grandes grupos. El primero de ellos agrupa a los llamados “métodos tradicionales”, que se basan en la determinación del precio. El segundo grupo agrupa a los métodos basados en la “determinación de la utilidad”.

Estos métodos fueron receptados por nuestro ordenamiento nacional del impuesto a las ganancias, conforme se verá en párrafos siguientes.

3.2.1. Métodos transaccionales

a.1.) Precio comparable entre partes independientes (PCI)

Parte de la base del precio pagado o por pagar (incluyendo el importe de las contraprestaciones no expresadas en dinero) en transacciones comerciales respecto de mercaderías idénticas o similares y en circunstancias comerciales comparables (en las mismas fechas o las más cercanas posibles, por cantidades similares y en el mismo nivel comercial) celebradas entre partes independientes.

No siempre es fácil detectar transacciones comparables entre empresas no vinculadas.

⁶⁸ Ley 23.311, cit., art. 2°.

⁶⁹ BARREIRA, *El “valor en aduana” ... cit.*

La aplicación de dicho método puede verse en distintas causas “**Alfred C. Toepfer International S.A.**”⁷⁰, “**Nike Argentina S.A. s/recurso de apelación**”⁷¹ y en “**Nidera SA c/DGI s/vari**os”⁷².

Se acompaña al lector la normativa correspondiente al método descripto:

*“a) Precio comparable entre partes independientes: al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.”*⁷³

a.2.) Método aplicable en operaciones con intermediarios internacionales

a.2.1.) Operaciones de importación y exportación.

Este método se incorporó en la última reforma de la ley del impuesto a las ganancias y está orientado a testear la remuneración de un intermediario internacional cuando éste intervenga en operaciones de importación o exportación de mercaderías. La remuneración debe tener relación con los riesgos asumidos, las funciones ejercidas y los activos involucrados en la operación.

Para que se aplique el método además de que el intermediario no sea el exportador en origen o el importador en destino de la mercadería, se debe tener en cuenta:

a) que el intermediario internacional se encuentre vinculado con el sujeto local en los términos del artículo 18 o

*b) que el intermediario internacional no esté comprendido en a), pero el exportador en origen o el importador en destino se encuentre vinculado con el sujeto local respectivo en los términos del artículo 18.”*⁷⁴

⁷⁰ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala I, “Alfred C. Toepfer International S.A (TF 27014-I) c/DGI”. 13/09/2016. Cita Online: EOLJU180362A. Disponible en: www.eol.errepar.com

⁷¹ TFN, Sala A, “Nike Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 16/08/2017, Cita online: EOLJU183444A. Disponible en: www.eol.errepar.com

⁷² CSJN, “Nidera SA c/DGI s/Varios”, del 09/08/2016, Cita online: EOLJU179650A, Disponible en: www.eol.errepar.com

⁷³ Decreto 862/2019, cit. art. 29, inc. a).

⁷⁴ Ley 20.628, cit., art. 17, párr. 6°.

Asimismo, la reglamentación profundiza en la modalidad de aplicación de este método:

“Con el fin de evaluar las operaciones a las que hace referencia el sexto párrafo del artículo 15 de la ley, el contribuyente deberá demostrar que la remuneración obtenida por el intermediario fue acordada siguiendo prácticas normales de mercado entre partes independientes, mediante un análisis funcional que identifique la modalidad de intermediación comercial empleada, las funciones o tareas desarrolladas y los activos utilizados y riesgos asumidos por éste en la operación realizada, de acuerdo con lo establecido en la ley y esta reglamentación.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo precedente, se deberá acreditar, especialmente:

a) Que el sujeto intermediario del exterior tiene real presencia en el territorio de residencia, cuenta allí con un establecimiento comercial donde sus negocios son administrados y cumple con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables y de declaraciones de impuestos y con la normativa vigente en el lugar de residencia.

b) Que la remuneración, aun bajo la forma de comisión o concepto equivalente - correspondiente al intermediario internacional- esté relacionada con su intervención en las transacciones, para lo cual, si el sujeto es vinculado, deberá disponer de información sobre precios de compra y de venta y de los gastos asociados a las transacciones.

c) La modalidad de intermediación comercial empleada, las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el intermediario.

La información a considerar será la del año fiscal que se liquida correspondiente al sujeto local. Si la fecha de cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la del sujeto local, se considerará la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del sujeto local. No obstante ello, cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS lo estime justificado, podrá requerir que la información anual del intermediario abarque igual período que la del sujeto local, siempre que se trate de empresas que integran un mismo grupo multinacional, en los términos del trigésimo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 21 de este reglamento.”⁷⁵

“Si la remuneración del intermediario internacional es superior a la que hubiesen pactado partes independientes, en función de los activos, funciones y riesgos asumidos por éste, el exceso en el importe de aquélla se considerará mayor ganancia de fuente argentina atribuible al contribuyente local.”⁷⁶

⁷⁵ Decreto N° 862/2019, cit. art. 43.

⁷⁶ Decreto N° 862/2019, cit. art. 44.

a.2.2.) Precio de embarque

En el caso de operaciones de exportación de bienes con cotización⁷⁷ en las que intervenga un intermediario internacional o se encuentre ubicado, constituido, radicado o domiciliado en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula tributación, se deberá realizar el registro de los contratos celebrados con motivo de dichas operaciones ante la Administración.

Deberá incluir las características relevantes de los contratos como así también, y de corresponder, las diferencias de comparabilidad que generen divergencias con la cotización de mercado relevante para la fecha de entrega de los bienes, o los elementos considerados para la formación de las primas o los descuentos pactados por sobre la cotización.

En caso de no efectuarse el registro correspondiente o de efectuarse, pero no cumplimentarse lo requerido, se determinará la renta de fuente argentina de la exportación considerando el valor de cotización del bien del día de la carga de la mercadería - cualquiera sea el medio de transporte-, incluyendo los ajustes de comparabilidad que pudieran corresponder, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

a.3.) Precio de reventa entre partes independientes (PR)

Parte del precio obtenido por la reventa de la mercadería a un adquirente independiente, en el mercado del lugar de importación, restándole la utilidad bruta usual entre partes independientes.

Generalmente, es utilizado para empresas distribuidoras que revenden los productos sin adicionarles partes o alterarlo físicamente.

⁷⁷ Ley 20.628, cit. art. 17, párr. 7º.

Este método es más fiable de aplicar cuando la reventa se realiza respecto de mercadería que se encuentra en el mismo estado en el que fue adquirida al exterior, pero resulta de difícil aplicación si la mercadería importada es utilizada como insumo, parte o pieza de la que va a ser objeto de la primera venta.

La aplicación de dicho método puede verse en la causa “**Daimlerchrysler Argentina S.A. s/recurso de apelación**”⁷⁸ y en “**Volkswagen Argentina S.A. s/apelación**” entre otras.⁷⁹

Respecto de dicho método, la normativa vigente establece:

*“b) Precio de reventa entre partes independientes: al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa de un bien o de la prestación del servicio o de cualquier otra operación celebrada con partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas entre partes independientes.”*⁸⁰

a.4.) Costo más beneficios (CB)

Parte del costo de la mercadería y se le adiciona la utilidad bruta usualmente utilizada entre partes independientes.

La explicación normativa de dicho método es la siguiente:

“c) Costo más beneficios: al precio de venta de un bien, de prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que resulta de multiplicar el costo de los bienes, de los servicios o de otras transacciones celebradas con partes independientes por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta

⁷⁸ TFN, Sala A, “Daimlerchrysler Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 02/09/2009. Cita online: EOLJU114405A. Disponible en: www.eol.errepar.com

⁷⁹ TFN, Sala B, “Volkswagen Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 11/12/2009, Cita online: EOLJU114193A, Disponible en www.eol.errepar.com

⁸⁰ Decreto N° 862/2019, cit. art. 29, inc. b).

*obtenido con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas entre partes independientes.*⁸¹

3.2.2. Métodos basados en utilidades

Si bien los métodos basados en la determinación del precio que hemos visto precedentemente son los más aconsejables para establecer si los precios de transferencia entre empresas vinculadas son idénticos o similares a los que rigen en las transacciones entre empresas independientes, no siempre se dan las circunstancias que permitan acceder a esta comparación directa, por lo que las Directrices prevén otros métodos de determinación que parten de la búsqueda del margen de utilidad obtenido en cada uno de los eslabones de la comercialización⁸². En la misma línea nuestro ordenamiento en materia del impuesto a las ganancias también los contempla. Estos son métodos que no tienen equivalentes en el régimen del valor en aduana.

b.1.) División de ganancias (DG)

Este método parte de la base que hay comunidad de beneficios entre las empresas vinculadas involucradas en la transacción, por lo que se determina la utilidad global sumando las utilidades obtenidas por cada una de las empresas vinculadas. Posteriormente la utilidad de la operación global se asigna a cada una de las vinculadas, considerando elementos tales como las ventas, costos, gastos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas de cada una de ellas, con relación a las transacciones que éstas hubieran realizado. Para dicha asignación se toma en cuenta la proporción en la que hubieran sido atribuidas entre partes independientes.

Se prevé un régimen especial cuando en las transacciones existieran intangibles involucrados o las empresas involucradas en la aplicación del método contribuyeran de forma relevante con la formación de activos intangibles.

⁸¹ Decreto N° 862/2019, cit. art. 29, inc. c).

⁸² ASIAÍN, Jorge H; “*Transfer pricing*”, trabajo publicado en el Boletín de Asociación Argentina de Estudios Fiscales de Junio de 1997, pág. 25 y reeditado en el Tomo I de Doctrina de la AAEF 1994-1998, pág. 174.

La normativa, respecto de este método establece lo siguiente:

“d) División de ganancias: a la asignación de las ganancias operativas entre las partes vinculadas teniendo en consideración la proporción con que hubieran sido atribuidas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. Se determinará el resultado operativo global mediante la suma de los resultados operativos obtenidos por cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.

2. Dicho resultado global se asignará a cada una de las partes vinculadas, en la proporción que resulte de considerar entre otros, las ventas, costos, gastos, riesgos asumidos, activos implicados y las funciones desempeñadas de cada una de ellas, con relación a las transacciones que éstas hubieran realizado y que son objeto de la aplicación del método de que se trata.

Si las partes involucradas en la o las transacciones contribuyeran de forma relevante en la formación de activos intangibles o poseyeran activos intangibles involucrados en la o las transacciones, en tanto no existieran métodos más adecuados para la valoración de la operación como entre partes independientes, el contribuyente podrá utilizar -y en tal caso deberá informarlo anticipadamente- el método de división de ganancias conforme el siguiente procedimiento:

(i) se determinará el resultado operativo global, esto es la suma de los resultados operativos de cada una de las partes involucradas en las transacciones;

(ii) se establecerá, en primer término, la ganancia rutinaria de cada una de las partes vinculadas, es decir, sin tomar en cuenta la utilización de los bienes intangibles significativos, utilizando para ello el método de precios de transferencia que resulte más adecuado (no debiendo considerarse el de división de ganancias);

(iii) la ganancia operativa global residual se distribuirá entre las partes vinculadas en la operación teniendo en cuenta, entre otros aspectos, los bienes intangibles significativos utilizados por ellas, siempre que (y en proporciones iguales a las que) razonablemente hubiesen sido utilizadas entre partes independientes en similares circunstancias.”⁸³

b.2.) Margen neto de la transacción

⁸³ Decreto N° 862/2019, cit. art. 29, inc. d).

Se determina la utilidad de la operación que hubieran obtenido empresas comparables independientes teniendo en cuenta factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, gastos costos o flujos de efectivo.

La aplicación de dicho método puede verse en la causa **“Productos Roche S.A. Química e Industrial c/DGI s/recurso de organismo externo”**⁸⁴ y entre otras, en **“Aventis Pharma S.A. s/recurso de apelación s/impuesto a las ganancias”**.⁸⁵

Más recientemente puede verse la aplicación del EPT y su validación por el Fisco en la causa **“Stiefel Argentina S.A. c/DGI s/Recurso directo de organismo externo”**.⁸⁶

Respecto de este método, la legislación vigente establece:

“e) Margen neto de la transacción: al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas, que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como: retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios, de acuerdo con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias del caso y la naturaleza del tipo de operación analizada.

*La ganancia a comparar será la ganancia neta antes de gastos financieros e Impuesto a las Ganancias, sin considerar los resultados extraordinarios.”*⁸⁷

3.2.3. Otros métodos

Nuestra legislación prevé la aplicación de otros métodos para testear ciertas operaciones cumplen con el principio del operador independiente⁸⁸:

⁸⁴ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, “Productos Roche S.A. Química e Industrial c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, del 29/11/2018. Cita online: EOLJU186687A, Disponible en: www.eol.errepar.com

⁸⁵ TFN, Sala B, “Aventis Pharma S.A. s/recurso de apelación s/impuesto a las ganancias” del 26/2/2010. Cita online: EOLJU114015A. Disponible en www.eol.errepar.com

⁸⁶ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala III, “Stiefel Argentina SA c/DGI s/Recurso de organismo externo”, del 18/06/2019, Cita online: EOLJU188176A, Disponible en www.eol.errepar.com

⁸⁷ Decreto N° 862/2019, cit. art. 29, inc. e).

⁸⁸ Decreto N° 862/2019, cit. art. 29, inc. f).

a) transferencia de activos intangibles valiosos y únicos o de activos financieros que no presenten cotización o transacciones comparables con o entre partes independientes, o

b) inversión en activos únicos que no presenten comparables y cuya activación sólo produzca resultados mediatos a través de la amortización de dichos bienes.

Para ello se deberá establecer que por la naturaleza y características de las actividades no resulta apropiada la aplicación de ninguno de los métodos citados *ut supra*, además, el contribuyente deberá contar con una adecuada documentación de respaldo.

3.3. Aplicabilidad de los métodos de precios de transferencia en el ámbito aduanero

3.3.1. PCI /mercaderías idénticas o similares

El método PCI compara el precio cobrado en una transacción vinculada con los precios cobrados por mercaderías o servicios comparables en transacciones no vinculadas. Cuando los precios difieren, esto puede significar que las condiciones en la transacción vinculada no se ajustan a condiciones de plena competencia. Esta comparación de precios puede hacerse entre transacciones internas no vinculadas o transacciones externas no vinculadas, dependiendo de la existencia de tales transacciones y la disponibilidad de información relacionada. Es un método ideal, cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas (versión comparable externo), o cuando la misma empresa controlada vende un mismo producto a dos empresas, siendo una de ellas vinculada y la otra independiente (versión comparable interno). Cuando se evalúa la comparabilidad es importante considerar que hasta las más mínimas diferencias de comparabilidad pueden tener un impacto material sobre la condición que se está analizando (calidad del producto, condiciones contractuales, nivel de mercado, intangibles asociados al producto, riesgos de fluctuaciones cambiarias, etc.). A este respecto, el estándar de comparabilidad requerido para aplicar el método PCI es alto en relación con los demás métodos de precios de transferencia.

Por otro lado, el método de mercaderías idénticas o similares requiere que se encuentre una consignación comparable en la que el valor de la transacción haya sido previamente aceptado por la Aduana. El Acuerdo proporciona criterios para definir mercancías idénticas y similares, lo que abarca las mercaderías en sí, el momento de importación, el nivel comercial de transacción, etc. Los criterios para mercaderías similares son menos restrictivos que para las mercaderías idénticas, permitiendo considerar un rango más amplio de mercaderías comparables. Si se encuentran transacciones comparables que cumplan con los criterios de los artículos 2° o 3° del Acuerdo, y tales mercaderías se despacharon sobre la base del valor de la transacción, entonces ese valor podrá ser aplicado como el valor en aduana.

Los métodos de los artículos 2° y 3° del Acuerdo exigen un alto estándar de comparabilidad de los productos a efectos de realizar sustituciones de precios. Los requerimientos de comparabilidad a fin de concretar una sustitución de precios obligan a que las mercaderías deban ser idénticas o similares y la venta debe dar origen a una exportación al mismo país de importación.

Se puede concluir que el PCI tanto en su versión comparable interno como externo al ser un método directo que, compara productos similares entre partes vinculada y entre independientes, podría resultar un método razonable para evaluar los precios de compra de productos para fines aduaneros.

El PCI guarda, en términos generales, coincidencia con los métodos a los que alude el artículo 2° del Acuerdo.

3.3.2. PR/método deductivo

El método del PR tiene como punto de partida el precio al cual el producto que es objeto de una transacción vinculada es revendido a una empresa independiente, el cual luego es reducido en un margen de beneficio bruto apropiado para poder determinar el precio de plena competencia. El margen del precio de reventa apropiado es determinado por referencia a los márgenes brutos en transacciones no vinculadas comparables.

La información necesaria respecto del margen de mercado buscado (comparable), puede obtenerse considerando el obtenido por la propia empresa testeada en operaciones con independientes (versión comparable interno), o buscar el margen que obtiene un distribuidor independiente en transacciones no controladas comparables (versión comparable externo).

Cabe destacar que cuando se utiliza en su versión externa, es menos confiable en atención a que las prácticas contables pueden divergir en cuanto a la alocaión de algunos costos o gastos en los Estados Financieros de las empresas pero que no necesariamente afectan el precio de compra o venta. Además, de existir diferencias que incidan sobre el margen, éstas deben ser ajustadas.

Ahora bien, el método conocido como valor deductivo del artículo 5° del Acuerdo, se basa en el precio al cual las mercaderías importadas o, llegado el caso, mercaderías idénticas o similares son vendidas en el mercado interno. Esto establece un precio unitario del cual deben deducirse los costos referentes a las actividades y elementos posteriores a la importación, tales como costos de transporte y almacenamiento posteriores a la importación y beneficios y gastos en general. El valor en aduana según el artículo 5° se basa en el precio luego de que se realizan tales deducciones.

El PR, versión comparable interno, tendría posibilidades de ser admitido a los fines de la valoración aduanera, a condición de que se pudiese hacer una apertura contable por tipo de producto y por el carácter de vinculado o no de la contraparte. En particular, si estamos ante compañías que comercializan pocos productos y sea factible comparar sus márgenes de rentabilidad.⁸⁹

En cuanto a la versión comparable externo del método, consideramos más difícil su aplicación en materia aduanera, atento que se estará frente a un rango intercuartil de márgenes de rentabilidad, no del bien importado sino de todos los productos comercializados, salvo que se tratase de una compañía que comercialice un único

⁸⁹ Aunque si se presentaran estas condiciones, probablemente hubiere sido aplicado el método PCI.

producto y sus comparables también lo hagan en idénticos o similares términos y condiciones.

Podemos concluir que el PR, se puede correlacionar con el método previsto en el artículo 5° del Acuerdo, en la medida que se tengan presente las limitaciones indicadas en párrafos precedentes.

3.3.3. CB/método constructivo

El método de CB tiene como punto de partida los costos incurridos por el proveedor del bien o servicio que es objeto de la transacción controlada, a los que luego se adiciona un beneficio adicional apropiado para poder determinar el precio de plena competencia. El costo más beneficio apropiado es determinado mediante referencia a los márgenes brutos obtenidos en transacciones no controladas comparables. La coherencia contable y, en particular, la composición de la base de costos apropiados son, por lo tanto, elementos primordiales para la aplicación satisfactoria del método de CB. Los resultados de este método no serán confiables cuando el productor del bien haya desarrollado intangibles propios que desvirtúen tales costos; por ello, se deben analizar los costos asociados al bien o servicio y otros factores que impactan directa o indirectamente en la composición de los costos.

La información necesaria respecto al margen de plena competencia puede obtenerse de los beneficios obtenidos por la propia empresa en operaciones realizadas con sujetos independientes (versión comparable interno), o encontrando el margen obtenido por terceros en operaciones no controladas comparables (versión comparable externo). Además, de existir diferencias que incidan sobre el margen, éstas deben ser ajustadas.

El método descrito en el artículo 6° del Acuerdo, valor reconstruido, se basa en el precio al que se llega a partir de varios elementos que contribuyen con las mercaderías fabricadas e importadas. Esto incluye el costo de materiales, piezas, etc., costos de fabricación, beneficios y gastos generales y transporte. Este método raramente es utilizado ya que necesita información financiera que podría ser confidencial del

fabricante, quien podría no estar dispuesto a compartirla con el importador o con la Aduana del país importador.

Podemos concluir que el método de CB, se puede correlacionar con el método previsto en el artículo 6° del Acuerdo, aunque debe señalarse que su aplicabilidad para fines aduaneros cuenta con las mismas limitaciones a las que se aludió para el método de PR tanto en su versión comparable interno como externo.

3.3.4. MNT

El método del MNT analiza un indicador financiero apropiado basado en el beneficio neto que la parte examinada obtiene en las transacciones controladas y lo compara con el de las transacciones no controladas. El indicador financiero apropiado variará dependiendo de los hechos y las circunstancias y la selección de la parte examinada⁹⁰. El indicador financiero apropiado se determina mediante referencia al beneficio neto -margen operativo- obtenido en transacciones no controladas comparables (en oposición al margen bruto, tal como se utiliza al aplicar los métodos del PR o de CB).

El indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado de libre concurrencia (versión comparable interno). Si esto no fuera viable, podrá utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (versión comparable externo).

En su versión comparable interno, por distintas razones -necesidad de segmentación de ventas y costos por producto y por sujetos, necesidad de alcanzar una mayor segmentación de los gastos operativos, resulta más difícil su aplicabilidad a los fines de la valoración aduanera.

⁹⁰ Resolución General (AFIP) N° 1122/2011, cit., art 9°: “*Para la aplicación de los métodos de determinación de precios de transferencia (9.1.), el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios deberá efectuarse directamente sobre la situación del sujeto local*”.

La utilización a los fines de la valoración aduanera de la versión comparable externo de este método sería aún más cuestionable dado que se determina un rango intercuartil de rentabilidades, atinentes a todos los productos comercializados; además el margen neto se ve impactado no solo por la actividad de importación sino también por toda otra actividad. De ello se concluye que su aplicación en materia aduanera tendría viabilidad en caso de comercializarse un único producto (*idem* para los comparables) y se realice una única actividad. Ahora bien, en este último supuesto si el margen de rentabilidad neta sobre el indicador financiero de que se trate (ventas, costo o activos operativos) se encuentra comprendido dentro del rango intercuartil de las compañías comparables seleccionadas, podemos concluir que los precios operados respetan el principio *arm's length* tanto para fines impositivos como aduaneros.

3.4. Ordenamientos internos que operan convergentemente

Cabe traer a colación, un precedente del Tribunal Fiscal de la Nación en el que al resolver sobre la aplicación de una multa en los términos del artículo 954, ap. 1 inc. c) del Código Aduanero a un exportador a quién la Dirección General de Aduanas le imputaba haber subfacturado sus exportaciones a su vinculada uruguaya (intermediaria en la operación de triangulación) estimó necesario tener en cuenta el EPT preparado por la apelante.

Es así como al dictar una medida para mejor proveer el Tribunal dispuso que la actora: acompañara el EPT correspondiente al ejercicio fiscal en el que se incluyera a la operación cuyo valor se cuestionaba, informara si la empresa vinculada del exterior era un intermediario “genuino” en los términos de la ley del impuesto a las ganancias vigente en el momento de los hechos⁹¹ y sí en las dos operaciones, cuyo valor estaba en crisis se había aplicado el denominado método del sexto párrafo -precio de cotización del bien en el mercado transparente al día de la carga de la mercadería- y en su caso se informara el monto del precio.⁹²

⁹¹ Ley 25.784 (B.O. 22/10/2003), art. 15, párr. 8°. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁹² Ley 25.784, cit., art. 15, párrs. 6° y 7°.

El Tribunal dijo que, la autoridad aduanera había imputado a la actora la subfacturación de exportaciones, y que para llegar a esa conclusión se había basado: en la aplicación del instituto de precios de transferencia a través del cual debía establecerse el precio de las mercaderías en su justa cuantía; en el mayor precio al que habían ingresado las mercadería a la jurisdicción del importador (Brasil) comprobado a través del Sistema Indira y en falta de cumplimiento por parte del intermediario uruguayo de un papel real en la operación comercial “*intermediario pantalla*”.

El Tribunal indicó que las normas impositivas tienen su fuente y guía de interpretación en las Directrices, a las que atribuyó el carácter de *soft law*. El mismo carácter le asignó en materia de valoración aduanera al Acuerdo.

El Órgano jurisdiccional consideró determinante que la compañía hubiere aplicado el sexto método sobre las exportaciones bajo análisis, es decir los llevó a fecha de embarque. De este hecho se deriva que los precios declarados en los permisos de embarque y facturados a su vinculada uruguaya también eran inexactos; ello habilitaba a incriminar tal conducta bajo el art. 954 apartado 1 inc. c) del Código Aduanero.

Es importante destacar que, el Tribunal encuentra una correlación entre la conducta de la compañía al aplicar el citado método conforme se explica en el EPT confeccionado aplicando las normas de precios de transferencia y la actuación de la autoridad aduanera que en base a dichas circunstancias evalúa que los precios declarados son incorrectos.

Se recordó que en cuanto al precio que iba a sustituir al precio de venta declarado en los permisos de embarque, la Dirección General de Aduanas adoptó el precio FOB (free on board) de la importación en Brasil -conforme la información obtenida a través del Sistema Indira y la compañía reemplazó a aquél por el precio de la fecha de embarque (conf. el sexto método) realizando un autoajuste en los precios de las dos exportaciones.

A criterio del Tribunal se está en presencia de una diferencia respecto de los valores contenidos en la declaración aduanera del exportador: la detección de tal diferencia constituye la comprobación aduanera y en particular se manifiesta en un

ingreso desde el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere⁹³.

En lo que hace a la materia de nuestro Trabajo, destacamos que el Tribunal **reconoce la convergencia normativa** cuando considera que:

“En consecuencia su cumplimiento viene prevenido en términos sustanciales y punitivos por diferentes ordenamientos internos que operan convergentemente, a saber: a) las regulaciones del impuesto a las ganancias para la determinación exacta de la renta de fuente argentina -arts 8, 15 y agregado a continuación de la LIG; b) las diferentes previsiones sancionatorias formales (arts. 38, 39 y agregados a continuación) y sustanciales (45, 46 y 47) de la ley 11.683 t.o. 1998- para tales incumplimientos; c) eventualmente, las previsiones de naturaleza penal tributaria -ley 27.430, Título IX, BO: 29.12.17- si puede establecerse que la manipulación de los TP de las transacciones internacionales fue dolosa; d) las previsiones del art. 954 apartado 1 inciso c) del CA si la manipulación de los precios de transferencia en la operaciones de exportación o importación derivaron en una declaración inexacta -culposa o dolosa- que produjera o pudiera producir un ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar diverso del que efectivamente correspondiere y; e) las previsiones de la ley 19.359 -régimen penal cambiario- específicamente su art. 1º inc. c).”⁹⁴

El Tribunal colige que las normas sancionatorias citadas son coherentes en cuanto a su delineación con el ordenamiento en materia de precios de transferencia ya que al sancionarse el ingreso real o potencial de un importe pagado o por pagar diferente del que positivamente correspondiere, se vincula con el concepto de precio de mercado (uno solo para una transacción).

El Tribunal confirmó la multa aplicada por la autoridad aduanera.

Cabe concluir, que uno de los elementos que el Tribunal Fiscal tomó como prueba crucial para determinar si hubo o no inexactitud en el precio declarado en la exportación es la información y documentación que la actora había volcado e incluido en su EPT

⁹³ Ley 22.415 (B.O. 23/03/1981) Código Aduanero, art. 954, ap. I, inc. c). Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

⁹⁴ TFN, Sala E, 15/2/2019. “Maltería Pampa S.A. c/ DGA s/recurso de apelación”, Expte. N° 35.098-A [en línea] <http://web.tarifar.com/modulos-tarifar/jurisprudencia/>

realizado para el período fiscal en el que se materializaron las operaciones en cuestión. Además, resulta oportuno recalcar que el Tribunal encuentra una correlación entre los ordenamientos internos que impactan en la valoración de las transacciones a nivel impositivo y aduanero.

4. Los medios probatorios impositivos con impacto en el ámbito aduanero

4.1. Los valores criterio

La modalidad de control del valor de mercaderías importadas se encuentra descrita en la Resolución General (AFIP) N° 2730/2009, modificada por su similar Resolución General (AFIP) N° 2862/2010.

En el punto II) del Anexo III de dicha Resolución se instituye el procedimiento a seguir para la valoración de las destinaciones de importación, previendo las acciones que se deben desarrollar *posteriores al libramiento*⁹⁵ de la mercadería y conforme se trate de:

a) firmas no vinculadas en los términos del Acuerdo.

b) **firmas vinculadas** que no abonen cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías objeto de valoración o no reviertan directa o indirectamente al vendedor extranjero cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías importadas.

c) **firmas vinculadas** que abonen cánones y derechos de licencia relacionados con las mercaderías objeto de valoración o reviertan directa o indirectamente al vendedor extranjero cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías importadas.

A los fines del presente Trabajo, nos focalizaremos en los puntos 2) y 3) citados *ut supra*; es decir, los procedimientos al respecto para firmas vinculadas:

a) aceptar el valor documentado: para aquellas firmas vinculadas que no abonen los cánones y derechos de licencia relacionados;

b) aceptar el precio documentado y supeditar la determinación del valor en aduana: para aquellas firmas que abonen los cánones y derechos de licencia relacionados;

⁹⁵ El libramiento constituye el acto administrativo por el cual el servicio aduanero autoriza la salida de la mercadería a ser introducidas en el territorio aduanero para consumo, es decir, de manera indeterminada.

c) efectuar los ajustes de valor que correspondan;
d) efectuar las denuncias por presuntas infracciones o delitos aduaneros;
e) supeditar la determinación del valor en aduana, por los siguientes posibles motivos:

1. la inexistencia de valores criterios,
 2. el estudio de valoración por supuesta subvaloración,
 3. el sometimiento a fiscalización externa por parte de la Dirección General de Aduanas o en forma conjunta por ésta y la Dirección General Impositiva,
- f) comprobar los ajustes de valores determinados.

Respecto de los **valores criterio**, estos son valores prefijados por la Dirección General de Aduanas para ciertas mercaderías importadas, según anuncia la norma que seguidamente se comentará, sobre la base de precios declarados por otros importadores, informes proporcionados por Cámaras, Federaciones y otras organizaciones representativas de la industria y del comercio, incluido el sector importador, base de datos del sector público y privado y servicios de empresas especializadas, entre otras fuentes.

Puede ocurrir que, al evaluar una importación, que *prima facie* no haya una incidencia de la vinculación, pero que la autoridad aduanera, tenga dudas sobre la declaración de valor, allí deberá estarse a evaluar las circunstancias de la venta o eventualmente aplicar el mecanismo de los valores criterio⁹⁶.

Por lo tanto, la aplicación de valores criterio, se utiliza en el caso de que el valor de las mercaderías no pueda determinarse por el *valor de transacción*, dado que la vinculación influyó en el precio.

Tal como se establece en el artículo 1.2 (c) del Acuerdo, los criterios de valoración deben ser utilizados por iniciativa del importador.

Por lo cual, serán utilizados hasta donde llegue la capacidad del importador de acceder y producir datos pertinentes del precio a la Aduana. Puede observarse que el criterio según el artículo 1.2 (b) (i), (ii) y (iii) requiere que se presenten precios que

⁹⁶ Resolución General (AFIP) 2730. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

correspondan con mercaderías idénticas o similares. Sin embargo, las mercaderías fabricadas generalmente contienen tecnología o propiedad intelectual exclusiva del GMNE, por lo que tales precios de comparación normalmente no están disponibles.

Asimismo, las mercaderías vendidas por las empresas multinacionales dentro de su mismo grupo usualmente no se venden a partes que no lo son. En consecuencia, en la práctica esta opción es raramente utilizada.

Creemos, que la consideración por parte del servicio aduanero del EPT realizado por el contribuyente, es una fuente de información perfectamente hábil para, por ejemplo, determinar comparables -mejores que los elegidos por la Aduana, posiblemente-, y ayudar a determinar las circunstancias de la venta, a los fines de demostrar, en última instancia que el precio no se vio influenciado por la vinculación y que es *arm's length*.

4.2. Las circunstancias de la venta

Esta opción le permite a la Aduana examinar a grandes rasgos cómo se determinó un precio. El Acuerdo aclara que no pretende que haya un examen de las circunstancias de la venta siempre que el comprador y vendedor estén relacionados, solamente en los casos en que la Aduana tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio. Cuando la Aduana decida llevar a cabo una investigación, al importador se le debe dar la oportunidad de presentar la información detallada adicional que sea necesaria para permitir el examen de las mencionadas circunstancias con el fin de determinar si el precio ha sido influenciado o no por el vínculo entre los operadores internacionales.

Al respecto, la Nota relativa al Artículo 1, en su parte pertinente, establece:

“En el Párrafo 2(a) se estipula que, cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las Circunstancias de la venta y se aceptará el valor de la transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio. No se pretende que se haga un examen de las circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Solo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando la administración aduanera no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, deberá aceptarlo sin solicitar información adicional al importador. Por

ejemplo, puede que la administración aduanera haya examinado anteriormente tal vinculación o que ya disponga información detallada respecto del comprador y el vendedor, y estime suficiente tal examen o información para considerar que la vinculación no ha influido en el precio.”⁹⁷

“En el caso de que la administración aduanera no pueda aceptar el valor de la transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que esta examine las Circunstancias de la venta. A este respecto y con el objetivo de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la administración aduanera debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el Artículo 15, el comprador compra al vendedor y este vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios totales obtenidos por la empresa en un período representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sido influenciado.”⁹⁸

4.2.1. El EPT en nuestra normativa interna

El EPT de conformidad a la ley de impuesto a las ganancias debe describir la estructura de dirección y organigrama del contribuyente, sus actividades y estrategias de negocios, financieras y/o económicas, clientes, proveedores y competidores, naturaleza, características y montos de todas las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior y con sujetos domiciliados, constituidos o asentados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, entre otros.

⁹⁷ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., Anexo I, Notas Interpretativas, párr. 2 2.

⁹⁸ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., Anexo I, Notas Interpretativas, párr. 2 3.

En dicho informe se deberán reflejar, además, los estudios, documentos y demás soportes probatorios que resulten necesarios para demostrar si los ingresos, costos, resultados, deducciones, activos y pasivos adquiridos por el contribuyente en el período fiscal relativos a las transacciones celebradas con los sujetos mencionados fueron determinados como entre partes independientes, indicando las conclusiones alcanzadas, sin perjuicio de las verificaciones y de la información adicional que entienda conveniente solicitar la Administración.

La ley del impuesto a las ganancias señala que:

Los sujetos comprendidos en las disposiciones de este artículo deberán presentar declaraciones juradas anuales especiales, de conformidad con lo que al respecto disponga la reglamentación, las cuales contendrán aquella información necesaria para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, así como también información de naturaleza internacional sin perjuicio de la realización, en su caso, por parte de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, de inspecciones simultáneas o conjuntas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

La reglamentación también deberá establecer el límite mínimo de ingresos facturados en el período fiscal y el importe mínimo de las operaciones sometidas al análisis de precios de transferencia, para resultar alcanzados por la obligación del párrafo precedente.⁹⁹

En la última reforma que sufrió el decreto reglamentario de la ley del gravamen se incorporó con aquel rango el denominado informe local, que habitualmente es conocido como EPT, y que ya se encontraba contemplado en la Resolución General (AFIP) N° 1122/2001.

El Decreto reglamentario prescribe que:

“A los fines de lo dispuesto en los párrafos octavo y noveno del artículo 17 de la ley, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá requerir a los sujetos allí

⁹⁹ Ley 20.628, cit., art. 17, párrs. 8° y 9°.

comprendidos la presentación de declaraciones juradas anuales informativas que incluyan, entre otros:

a) Un informe local o estudio de precios de transferencia que describa la estructura de dirección y organigrama del contribuyente, sus actividades y estrategias de negocio, financieras y/o económicas, clientes, proveedores y competidores, naturaleza, características y montos de todas las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior y con sujetos domiciliados, constituidos o asentados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, entre otros.

En dicho informe se deberán reflejar, además, los estudios, documentos y demás soportes probatorios que resulten necesarios para demostrar si los ingresos, costos, resultados, deducciones, activos y pasivos adquiridos por el contribuyente en el período fiscal relativos a las transacciones celebradas con los sujetos mencionados fueron determinados como entre partes independientes, indicando las conclusiones alcanzadas, sin perjuicio de las verificaciones y de la información adicional que entienda conveniente solicitar el organismo recaudador. ...”¹⁰⁰

4.2.2. La aceptación tácita de que se aporte el EPT

En el ámbito del Mercosur, cabe mencionar el Manual de Procedimientos de Control del Valor en Aduana, sancionado por la Decisión Mercosur 16/2010 el 2 de agosto del 2010¹⁰¹; dicho Manual vino a complementar la Decisión CMC N° 13/07 por medio de la cual, se adoptó a nivel comunitario, el Acuerdo, y se aprobó la Norma de Aplicación sobre la Valoración Aduanera de las Mercaderías.

Dicho Manual, se sanciona a fin de que los Estados Parte efectúen el control del valor en aduana de las mercaderías importadas, aplicando uniformemente dichos procedimientos.

En lo que hace al presente Trabajo, es fundamental mencionar que, si bien dicho Manual no contiene una norma específica que prevea la utilización de la información que se desprende del EPT, a los fines de la valoración aduanera, existen algunas referencias generales que podrían implícitamente considerarlo.

¹⁰⁰ Decreto N° 862/2019, cit., art. 55, párr. 1°, inc. a).

¹⁰¹ *Manual de Procedimientos Mercosur de Control del Valor en Aduana*, Decisión del Mercosur 16/2010, Capítulo II, Sección C. [en línea] <http://www.saij.gob.ar/16-internacional-manual-procedimientos-mercosur-control-valor-aduana-rmd2010000016-2010-08-02/123456789-0abc-de6-1000-00102dserced>

Así, el Manual indica que para determinar el valor en aduana es necesario conocer bien todos los elementos relacionados con la transacción comercial y que los mecanismos para obtener información sobre el valor declarado pueden tratarse de: el o los documentos de declaración, un cuestionario, **una solicitud de información** y el formulario de declaración del valor.

También indica que la prueba de la influencia de la vinculación puede eventualmente encontrarse en la propia contabilidad, ya que es usual en los informes y balances anuales mencionar los criterios utilizados para definir los precios de las mercaderías vendidas entre compañías vinculadas.

El análisis de la contabilidad puede hacerse mediante tres métodos:

- 1) el del precio fijado usando el de mercaderías vendidas en las mismas condiciones comerciales en un mercado similar a un comprador no vinculado;
- 2) el del precio de la reventa, que se reduce en un margen representativo de la utilidad del revendedor para recuperar sus costos y obtener una ganancia apropiada; y
- 3) el precio igual al costo del proveedor incrementado en un margen apropiado.

El Manual indica que estos tres métodos se adecúan a los principios de contabilidad generalmente aceptados utilizados para valorar las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

4.2.3. Las pautas para aceptar un ajuste post-importación

La regla HRL W548314¹⁰² emitida por el servicio aduanero americano, establece cuál es el impacto de los ajustes de precios de transferencia posteriores a la importación en la valoración aduanera.

¹⁰² Customs Ruling HQ W548314 Commercial and Trade Facilitation Branch, May 16, 2012. Disponible en: https://www.customsmobile.com/rulings/docview?doc_id=HQ+W548314

La regla surge a raíz de otra anterior (HRL 547654) en la cual un contribuyente de la industria farmacéutica había aportado al servicio aduanero norteamericano¹⁰³ su EPT elaborado a los fines impositivos. En dicho documento se señalaba que ninguno de sus costos y ganancias variables estaba sujeto a ajuste de precio post-importación.

A fin de reclamar un ajuste post importación al valor de las mercaderías importadas, el peticionante debe satisfacer los cinco criterios, que son aplicables a los casos que involucran ajustes compensatorios post-importación que se hace la rentabilidad de partes relacionadas siguiendo a un APAs o a un EPT.

Para evaluar si una fórmula de fijación de precios (*formula pricing*) entre sujetos vinculados es una fórmula objetiva cuando contempla ajustes al precio posteriores a la importación del bien se deberá pasar la prueba de los cinco factores, a saber:

a) la existencia de una “*Política de determinación de precios de transferencia entre compañías*” escrita anterior a que se efectúe la importación y la política se prepare teniendo en cuenta la Sección 482 del Código de Rentas Internas de los EE.UU. (normas de precios de transferencia) y en las cuales, al momento de la importación, se establezca cómo se determina el precio de la mercadería,

b) el contribuyente de los EE. UU. utilice su política de precios de transferencia al presentar su declaración jurada de impuestos, y cualquier ajuste resultante de la política de precios de transferencia se informe o utilice al presentar su declaración de impuestos,

c) la política de precios de transferencia prevea específicamente cómo se determina el precio de transferencia, así como cualquier ajuste con respecto a la totalidad de los productos cubiertos por dicha política y cuyo valor se deba ajustar.

d) la compañía debe mantener y proporcionar detalles contables de sus libros y/o estados financieros para respaldar los ajustes que reclama en los EE. UU.

e) la inexistencia de otras condiciones que puedan afectar la aceptación del precio de transferencia por parte de la autoridad aduanera.

¹⁰³ El término política de precios de transferencia refiere a un Acuerdo de Precios Anticipado (apa), Estudios de Precios de Transferencia y/o Acuerdos/Memorándums intercompañía legalmente vinculantes.

Dicha regla está amparada en el principio de buena fe que rige entre importador y exportador, o entre comprador y vendedor entre partes vinculadas.

El holding de esta regla establece que: *“todos los ajustes al precio de conformidad con la política de precios de transferencia del importador, que se informaron a la Aduana americana, se tienen en cuenta para determinar el valor de la transacción. Por último, encontramos que los precios de las partes relacionadas se liquidan de manera consistente con la forma en que el vendedor liquida los precios de las ventas a compradores no relacionados.”*

Desde ya que, las conclusiones a las que se arriba en el pronunciamiento bajo análisis están sujetas a una potencial fiscalización y se remarca que a dichas conclusiones se han arribado en atención a la información proporcionada por el consultante, la que se estima que es precisa y completa.

De esta forma, los ajustes post-importación, en especial los *downward adjustments* (ajustes a la baja) al estar previstos en el EPT o en las políticas de precios de transferencia del contribuyente, califican para el servicio aduanero como una fórmula de fijación de precios objetiva y, por lo tanto, es factible la interacción de estos dos sistemas a los fines de determinar el valor aduanero para la aplicación de los derechos de importación.

4.2.4. Los acuerdos escritos oportunos

El Memorándum que se analizará fue revisado por última vez el 17 de septiembre del 2015 a fin de proporcionar más información sobre el uso del EPT y otros *acuerdos escritos* en la determinación del valor en Aduana en la determinación de la base imponible para la aplicación de los derechos aduaneros.

Asimismo, incluye información del antiguo Memorando D13-3-6 sobre *“Precios de transferencia en el impuesto a la renta y valor en aduana”*, relevante para la aplicación del método de valor de transacción.

A su vez, dicho Memorándum explica la nueva política del servicio aduanero canadiense sobre el tratamiento de los *downward transfer price adjustments* (ajustes a la

baja). Es decir, la posibilidad de armonizar las políticas de precios de transferencia con la determinación del valor en aduana y la posibilidad de realizar ajustes posteriores a la importación.

En lo relativo a la utilización de los métodos de precios de transferencia establece, en el punto 20 y siguientes que:

20. Cuando existe un acuerdo escrito de precios de transferencia¹⁰⁴ entre un vendedor y un comprador relacionado y esté vigente al momento de la importación, la Aduana considera que el precio de transferencia es el precio "no influenciado" pagado o por pagar por los bienes importados.

21. Para que el precio permanezca en la condición de "no influenciado" los pagos realizados al vendedor y/o los ajustes al precio posteriores a la importación deben declararse a la Aduana.

22. Existen diferentes tipos de ajustes que pueden hacerse al precio de transferencia. Por ejemplo, un ajuste compensatorio se produce cuando el precio de transferencia real se ajusta para cumplir con los términos y condiciones del acuerdo. Esto involucra tanto al precio que se registre en la contabilidad del importador como una nota de débito o crédito que se emita al importador, dependiendo de si el ajuste es al alza o a la baja. Esto puede ocurrir durante el año, al final del año o después de éste.

23. Las correcciones al valor declarado para la aplicación de los derechos deben presentarse a la CBSA cuando se identifique el total neto de los ajustes de precios de transferencia a la alza y a la baja que ocurren en un período fiscal. Es en ese momento que un importador tiene información específica que le da lugar a creer que es necesario realizar correcciones a las declaraciones de valor.

24. Si el resultado total neto es un ajuste de precio a la alza del precio, independientemente de si los bienes importados estén sujetos a derechos, dentro de los noventa días posteriores a que el importador tuvo razones para creer que la declaración de origen para esos bienes era incorrecta, debe:

a) rectificar la declaración de origen en la manera establecida por las regulaciones y en el formulario preestablecido que contiene información también predeterminada, y

¹⁰⁴ Existen diferentes tipos de acuerdos escritos entre partes relacionadas. El proceso para establecer el precio de la parte relacionada puede reflejarse en un acuerdo de precios de transferencia, estudio, informe o un APA. La CBSA no impedirá el uso de un precio de transferencia como base del precio pagado o por pagar si el acuerdo no se firma. Sin embargo, el importador debe demostrar con pruebas que corroboren que el acuerdo existía y estaba vigente al momento de la importación, y que el valor de los derechos se basaba en ese acuerdo.

b) pagar la suma que se deba en concepto de derechos como resultado de la rectificación de la declaración original, así como el interés correspondiente,

25. Si el resultado total neto es un ajuste de precio a la baja, se realizará una rectificación en los términos indicados en el punto 24. si la rectificación fuera neutral en cuanto a ingresos. Si los bienes importados están sujetos a derechos, se puede realizar una solicitud de reintegro en los términos de la sección 74 de la Ley Aduanera.¹⁰⁵

Se debe comentar que la CBSA (autoridad aduanera canadiense) aceptará un precio de transferencia establecido a través de un APA como el precio pagado o por pagar de los bienes importados y como base para la aplicación de los derechos aduaneros, pero requerirá que se realice una rectificación si se realizan ajustes compensatorios al precio de transferencia declarado.

A modo de conclusión, el Memorándum, establece que a los fines de que documentación preparada a los fines impositivos como un EPT o herramientas propias del sistema impositivo como por ejemplo un APA tengan transcendencia sobre un ajuste post importación, en la medida que en ellos se realicen a fin de adecuarse a los términos preestablecidos en esos instrumentos.

Resaltamos que, en este caso, se procedió al reintegro de los derechos abonados en exceso en tanto estos tuvieron su origen en las cláusulas y condiciones preestablecidas en documentos escritos vigentes al momento de la importación.

4.2.5. El impacto o no de la vinculación puede probarse a través de un EPT

Es dable mencionar, que la legislación impositiva boliviana contempla la aplicación del principio del operador independiente, entre otros aspectos: establece la forma en que se deben llevar los registros contables a fin de determinar el resultado impositivo de fuente boliviana, define el alcance del concepto de vinculación¹⁰⁶, admite la re-caracterización de operaciones, prescribe el análisis de comparabilidad¹⁰⁷, cita los

¹⁰⁵ Memorándum D13-4-5. Disponible en: <https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-5-eng.html>

¹⁰⁶ Ley N° 549 (GOB 23/07/2014), art. 2° I. Disponible en: <https://www.lexivox.org/norms/BO-L-N549.html>

¹⁰⁷ Ley N° 549, cit., art. 2° II.

métodos a emplear según sea la naturaleza y la realidad económica de la operación a testear¹⁰⁸.

Pero en lo que interesa al tema que se trata en la Sección de este Trabajo es que simultáneamente a la consagración legislativa del criterio del operador independiente se incorpora en la normativa aduanera la siguiente prescripción:

“La Administración Aduanera, en caso de duda razonable, respecto al valor declarado en transacciones comerciales entre empresas vinculadas, podrá aplicar y/o requerir al importador, estudios de precios de transferencia, a objeto de comprobar si la vinculación entre el comprador y el vendedor ha influido o no en el precio, a efectos de la aplicación del valor de transacción.”¹⁰⁹ (El destacado es propio).

Es decir, se estatuye a nivel legislativo la posibilidad de que la autoridad aduanera de oficio tenga en cuenta los términos del EPT preparado por una compañía o incluso pedir que ésta los aporte, en ambos casos en ocasión de tratar de aplicar el valor de transacción, pero le asistan dudas razonables sobre si la vinculación entre las partes contratantes influyó o no en el precio.

4.2.6. El reconocimiento del EPT como fuente de información

Cabe mencionar, que el artículo 1.2(a) del Acuerdo establece, con relación a las operaciones entre partes vinculadas, que:

*“2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que **exista una vinculación** entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 **no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción**. En tal caso **se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio**. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al*

¹⁰⁸ Ley N° 549, cit., art. 2° II.

¹⁰⁹ Ley N° 549, cit., art. 3°.

importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito."¹¹⁰ (El destacado nos pertenece).

Cabe mencionar que, este Comité Técnico de Valoración de la OMA se estableció en 1980 en virtud del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Ronda de Tokio. Desde entonces dicho Comité junto con el CTVA del GATT/OMC mantienen una relación fluida en cuanto a opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas y estudios de casos adoptados por el CTVA que proporcionan directrices sumamente útiles para abordar diversas cuestiones técnicas relacionadas al valor en aduana.¹¹¹

El CTVA reconoció que, el EPT puede ser usado a los fines de analizar las *circunstancias de la venta* en transacciones entre partes relacionadas.¹¹²

Dicho comentario establece:

"Examen de la expresión "Circunstancias que rodean la venta" en virtud del artículo 1.2 (a) en relación con el uso de los estudios de precios de transferencia (...)

*8. Por un lado, **un estudio de precios de transferencia presentado por un importador puede ser una buena fuente de información.** Si contiene información relevante sobre las circunstancias que rodean la venta. Por otro lado, un estudio de precios de transferencia puede no ser relevante o adecuado para examinar las circunstancias que rodean la venta debido a las diferencias sustanciales y significativas que existen entre los métodos del Acuerdo para determinar el valor de los bienes importados y los de las Directrices de precios de transferencia de la OCDE.*

*9. En consecuencia, **el uso de un estudio de precios de transferencia como una posible base para examinar las circunstancias de la venta debe considerarse caso por caso.** Como conclusión, cualquier información relevante y documentos proporcionados por un importador pueden ser utilizados para examinar las circunstancias de la venta. **Un estudio de precios de transferencia podría ser una fuente de dicha información**".¹¹³*

¹¹⁰ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit.

¹¹¹ "La OMC y la Organización Mundial de Aduanas (OMA)" [en línea]

https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_wco_s.htm

¹¹² OMC, "Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana". Comentario 23.1 [en línea]

https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm

¹¹³ OMA, "Guía de la OMA sobre Valoración en Aduana y Precios de Transferencia", [en línea]

<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/key-issues/revenue-package/guía-de-la-oma-sobre-valoración-en-aduana-y-precios-de-transferencia.pdf?db=web>

Es decir, el CTVA reconoce que existen diferencias entre la metodología del Acuerdo para determinar el valor de los bienes importados y los lineamientos de Directrices. Pero, frente al fenómeno de una transacción entre empresas vinculadas, dos enfoques que parecen antagónicos dejan, *a priori*, de serlo, desde que el propio Comité reconoce que el EPT elaborado por un sujeto que realiza transacciones internacionales con sus partes vinculadas para probar que esas transacciones responden al principio de libre competencia, en definitiva, puede resultar hábil **para probar** que conforme las circunstancias de la venta la vinculación no impactó el precio declarado.¹¹⁴

Es decir que el EPT se convierte, como ha sido en nuestro país un elemento probatorio crucial en numerosas causas tramitadas ante el Tribunal Fiscal de la Nación (como se verá más adelante), para el contribuyente, en una *llave de bóveda* que le permite a la Aduana, examinar las circunstancias de la venta, considerar el análisis subyacente en el EPT destinado a demostrar que los precios, rentabilidades y condiciones que rodean a las operaciones internacionales se ajustan al principio de plena competencia.

Si llegado el momento, el Organismo aduanero tiene dudas sobre si la vinculación podría haber influido en el precio, debe proceder, de acuerdo con el artículo 1, párrafo 2(b) del Acuerdo, a analizar las circunstancias de la venta.

A tal fin, el Acuerdo permite la utilización de la información utilizada por el contribuyente a los fines del EPT.

Como adelantáramos, en los siguientes casos veremos cómo articula la documentación preparada a los efectos impositivos con la valoración aduanera. Los casos 14.1 y 14.2, fueron iniciados por Estados Unidos y China, respectivamente.

¹¹⁴ MACEDO, Leonardo. “*Customs Valuation and Transfer Pricing. Documentation*”, Tax Administration Review CIAT, AEAT, IEF N° 45, September 2019.

El primer caso de estudio, presentado por Estados Unidos¹¹⁵, ilustra el escenario en el que el servicio aduanero tuvo en cuenta el contenido del EPT a fin de verificar el valor en aduana.

En este caso al examinar si la vinculación existente entre comprador y vendedor de acuerdo al artículo 1.2(a) del Acuerdo había influido en el precio de las mercaderías importadas, la Aduana tuvo en cuenta la información facilitada por el importador en su EPT, en él se había utilizado el método del MNT.

Cabe indicar que la Aduana decidió realizar el examen de las circunstancias de la venta de las mercaderías, porque tenía dudas en cuanto a que el precio fuese *arm's length*.

El importador no proporcionó los valores criterio exigidos para la aplicación del artículo 1.2 (b) y (c), como medio para demostrar que la vinculación no había influido, por ello, en respuesta a la petición de información de la Aduana, presentó el EPT correspondiente al período fiscal 2011 (en donde se habían evaluado las importaciones bajo análisis).

Al emplearse el método MNT se comparó el margen de utilidad del importador con el margen de utilidad de ocho distribuidores comparables. Es importante destacar que dicho EPT había sido evaluado ya por las Administraciones tributarias de la matriz y del importador en el marco de un APA.

Para dar soporte al examen que debe realizar el servicio aduanero, la OMA en la Nota Interpretativa al artículo 1.2, establece que: ***"Las administraciones de aduanas deben estar preparadas para examinar aspectos relevantes de la transacción, incluida la forma en que el comprador y el vendedor organizan sus relaciones comerciales y la***

¹¹⁵ WCO. Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. CTVA Caso de Estudio 14.1. "Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2(a) of the agreement", [en línea] http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/valuation/instruments-and-tools/case-study/case-study-14_1_es.pdf?db=web

***forma en que se llegó al precio en cuestión, para determinar si la relación influyó el precio.*"¹¹⁶**

Teniendo en cuenta la información suministrada se concluyó que:

a) el importe de las ventas es aceptable toda vez que el importador solo vende a partes independientes;

b) el examen de los gastos operativos y los ingresos por las ventas se tomaron como válidos ya que es el importador quien paga dichos costos a partes independientes;

c) el EPT confirma que el margen de ganancia del importador (2.50%) se sitúa dentro del rango intercuartil (el cual fue de 0,64% a 2,79%);

d) los resultados arribados en el EPT revelan que, el precio acordado entre importador y su matriz se fijó de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente, es decir era un precio *arm's length*;

e) la vinculación existente entre importador y la matriz, no influyó en el precio.

Por lo tanto, de este caso y de la Nota Interpretativa indicada concluimos que es de buena práctica administrativa que el servicio aduanero acepte la documentación de precios de transferencia para examinar si el valor en aduana fue impactado por la vinculación entre las partes de la transacción internacional.

En el segundo caso de estudio, presentado por China¹¹⁷, de ribetes muy similares en cuanto a los hechos del anterior caso presentado *ut supra*, también se hizo hincapié en la importancia de la presentación del EPT al servicio aduanero para que éste realice sus actividades de valoración.

¹¹⁶ Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., Anexo I, Notas Interpretativas [en línea] https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm#annI

¹¹⁷ WCO. Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. CTVA Caso de Estudio 14.2. "Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2(a) of the agreement" [en línea] http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/media/newsroom/press-releases/2017/case-study-14_2_es-release-version.pdf?la=es-ES

La diferencia se encuentra en que el EPT realizado por el importador se basó en el PR, toda vez que se trataba testear la importación de bienes de lujo.

En el caso, según el EPT, el rango intercuartil obtenido a partir de los márgenes de utilidad de empresas comparables, se estableció entre el 35% y 46%, con una mediana de 43%.

Y toda vez que el importador obtuvo un margen del 62% y no realizó ningún ajuste, la Aduana llegó a la conclusión que:

- a) el precio de importación estaba influido por la vinculación,
- b) el valor en aduana para el período fiscal 2012 se había declarado a un precio inferior y,
- c) el valor debía volver a determinarse mediante la aplicación de los métodos de valoración alternativos previstos por el Acuerdo, en orden de aplicación sucesivo.

4.2.7. El contenido del EPT es determinante

4.2.7.1. El EPT refuta el impacto de la vinculación

A los fines de ilustrar la importancia del EPT en desarticular el impacto de la vinculación en una operación entre partes vinculadas, analizaremos la causa “Epson Chile”.

La presente causa tiene su origen en el ámbito administrativo de la Aduana de San Antonio, Chile, a partir de una operación de importación de “tintas para impresoras” realizada por Epson Chile S.A. a su matriz Epson America Inc. (EE.UU.), cuyo valor fue objetado por la citada Aduana.

El servicio de Aduana investigó en primer término si existía o no vinculación entre el comprador, Epson Chile y la empresa vendedora Epson America Inc.

Luego de que la Aduana constatará que existía vinculación entre comprador y vendedor, desestimó el valor bajo el argumento de que dichos precios no eran valores de

exportación para Chile, es decir, no son precios que correspondían a ventas de Epson American Inc. a compradores independientes en Chile.

El órgano jurisdiccional examinó los aspectos pertinentes de la transacción, por ejemplo, la manera en que comprador y vendedor vinculados organizaban sus relaciones comerciales y la metodología empleada para la fijación del precio.

Dada esta situación, el órgano jurisdiccional requirió información a Epson Chile a los fines de que ésta aportara elementos objetivos que permitan efectuar el examen de la circunstancia de la venta, tal como lo establece el artículo 1.2(a) del Acuerdo.

Para demostrar que la transacción se había efectuado como si no existiese vinculación, esto es que la transacción se pactó en condiciones *arm's length*, se tomó el EPT realizado por Epson America Inc.

El EPT cabe remarcar que fue realizado conforme la normativa del impuesto a la renta chileno y las Directrices.

Dicho Estudio fue desarrollado con el propósito de analizar las principales transacciones de la matriz con sus compañías vinculadas en el extranjero y su conclusión fue que las principales líneas de negocios de Epson Chile presentaban resultados operativos que se encontraban en línea con los obtenidos por las muestras de entidades independientes seleccionadas como comparables para los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006.

Por lo tanto, el órgano jurisdiccional determinó que los montos pactados por Epson Chile en la importación de las tintas para impresoras formaban parte de las líneas de negocios analizadas y se aproximaban a los que se hubieran pactado entre partes independientes en condiciones de mercado similares, de acuerdo con los resultados del EPT aportado por Epson Chile.

Así lo determinó al decir que: *“Las conclusiones que se desprenden de todo lo anteriormente expuesto -el análisis del EPT- y lo establecido en el Acuerdo de Valoración, autorizan inferir que los precios de transacción declarados por Epson Chile*

S.A., en las operaciones cuestionadas, son correctos y aceptables para el Servicio Nacional de Aduanas, toda vez que, los antecedentes incluidos en autos no presentan evidencias que permitan probar que los precios declarados por la empresa chilena, se encuentran influidos por la vinculación reconocida.”¹¹⁸

En conclusión, el órgano jurisdiccional decidió confirmar el valor aduanero indicado en las declaraciones de importación de las tintas para impresoras.

4.2.7.2. El EPT y las circunstancias de la venta

Así como vimos en el precedente judicial reseñado en el apartado previo de esta Sección que el EPT se utilizó para probar que, la vinculación no incidió en el precio pactado entre las partes vinculadas en el marco de una operación, ilustraremos a continuación a través de otro antecedente que fue útil para definir las circunstancias de la venta que rodean a una transacción. En este caso también, la compañía involucrada es “Epson Chile”.

La presente causa, surge a partir de la impugnación que realiza Epson Chile S.A., frente a la formulación de un reclamo por parte del servicio aduanero por tributos aduaneros dejados de ingresar como consecuencia de la determinación errónea del valor aduanero en la importación.

Es decir, la Aduana entendió que la importación de “tintas de impresión” había sido subvalorada por Epson Chile, originando diferencia de impuestos aduaneros que correspondía ingresar por parte de la mencionada compañía, para los períodos 2005, 2006 y 2007.

Dicha subvaloración, a criterio de la Aduana chilena estaba dada no solo por la vinculación, sino también por considerar que existían a nivel internacional diferencias de precios del mismo producto y que existían comisiones no declaradas.

¹¹⁸ Jurisdicción de Primera Instancia, 27/7/2007, Reclamo 123 de Epson Chile contra el Servicio de Aduana de San Antonio, Chile. Disponible [en línea] <https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20110411/pags/20110411123329.html>

Ahora bien, lo interesante de la presente causa, es que Epson Chile, a los fines de rechazar los cargos efectuados contra ella, acompañó además de su EPT, una lista de precios elaborada por la matriz -Epson America Inc.- para determinar el valor en aduana.

Los fiscalizadores, entendieron que los precios acompañados tenían el carácter de valores criterio en los términos del artículo 1.2(b) del Acuerdo y que no se aproximaban al valor de transacción declarado por Epson Chile en sus importaciones.

Frente a esto, Epson Chile consideró que los precios de distribuidores de los Estados Unidos provistos por Epson Inc. no eran valores criterio del artículo 1.2.(b) del Acuerdo, los cuales, según el contribuyente, no eran aplicables porque los precios de lista acompañados no se aproximaban a los valores declarados.

Además, Epson Chile objeta que los fiscalizadores aduaneros, no ensayaron las circunstancias de la venta como lo prevé el artículo 1.2(a) del Acuerdo.

Por ello, Epson Chile refuerza su defensa argumentando que la condición de subsidiaria de Epson Chile fue el único motivo que tuvo la Aduana para no aceptar el valor de transacción declarado, procediendo a revalorar las mercaderías utilizado el método del valor sustitutivo, es decir el tercer método de valoración que refiere a mercaderías similares, y reclamando el impuesto dejado de ingresar en virtud de dicho ajuste sobre el valor de las tintas de impresora.

El Órgano jurisdiccional toma los argumentos de Epson Chile y por lo tanto, a los fines de determinar las circunstancias de la venta, toma como prueba fundamental el EPT, el cual permitió concluir razonablemente que en términos generales las principales líneas de negocios de Epson Chile, presentan resultados operativos que se encontrarían en línea con los obtenidos por las muestras de entidades seleccionadas como comparables para los periodos fiscales en cuestión y enfatiza que la rentabilidad operativa obtenida por Epson Chile en sus actividades de importación de tintas para impresoras desde entidades relacionadas -en el caso su matriz Epson America Inc.- para su posterior comercialización, se encontraba en línea con el principio de valor de mercado.

Por lo tanto, el órgano jurisdiccional critica que la Aduana haya, por la sola vinculación, acudido al tercer método del Acuerdo, sin haber antes analizado las circunstancias de la venta, “*que, como el mecanismo del artículo 1.2(b) solo puede aplicarse a iniciativa del importador, la Aduana siempre debe recurrir al examen de las circunstancias de la venta (ECV) para definir si un valor ha estado afectado por la vinculación. Luego, el Servicio no puede rechazar anticipadamente el valor de transacción como base de valoración, sino que debe proceder previamente según las disposiciones del artículo 1.2(a), es decir, debe realizar especialmente, el examen de las circunstancias de la venta, método que la administración no utilizó, aplicando directamente el artículo 3° basado en el precio de mercaderías similares*”.

Y concluye que: “*(...)las circunstancias analizadas son plenamente concordantes con el examen de las circunstancias de la venta expuesto por este tribunal, (...), que permite confirmar el valor de transacción declarado por Epson Chile S.A. en la importación de las tintas para impresión Epson T040120; siendo también coherentes con los informes de PricewaterhouseCoopers, emitidos para demostrar que la vinculación no ha influido en el precio otorgado a la empresa subsidiaria porque cumple con los criterios de la Nota Interpretativa 1.3. del Artículo 1.2.a) del Acuerdo de Valoración, cuando la firma auditora establece que se considera razonable concluir que la rentabilidad operativa de Epson Chile S.A. obtenida en sus actividades de importaciones de productos desde entidades relacionadas para su posterior comercialización se encuentra en línea con el principio de valor de mercado de la muestra de entidades seleccionadas.*”¹¹⁹

Sin embargo, el Tribunal Aduanero resolvió confirmar el valor aduanero indicado en la declaración de ingreso por Epson Chile, no por el aporte de los precios de lista dado que esto lo declaró improcedente (dado que tales precios deben corresponder necesariamente a transacciones reales y no a meras listas de precios como consecuencia de la noción positiva de valor en el marco del Acuerdo), **sino por la información radicada en el EPT**. Por ello, se dejaron sin efecto los cargos efectuados contra Epson Chile.

¹¹⁹ Jurisdicción de Primera Instancia, 30/4/2009, Reclamo 253 de Epson Chile contra el Servicio de Aduana de San Antonio, Chile. Disponible [en línea] <https://www.aduana.cl/resolucion-219-20-04-2012/aduana/2012-04-27/114421.html>

4.3. La exploración de fuentes de información impositivas

No cabe dudas que luego de todo el análisis efectuado en la presente Sección de la experiencia extranjera, puede el lector inducir la posibilidad del órgano aduanero de aceptar considerar los resultados del EPT como prueba a fin de demostrar que el precio declarado en aduana, no se vio afectado por la vinculación y, por lo tanto, evitar que el contribuyente corra el riesgo, entre otras consecuencias de un ajuste de los derechos aduaneros a ingresar y de una potencial sanción por declaración inexacta.

Cabe además destacar, que las prácticas extranjera reconocen a los APAs como un procedimiento en el que el contribuyente podrá interactuar con la autoridad administrativa (preferiblemente con las impositivas y aduaneras), para -entre otros aspectos- acordar la metodología para testear las operaciones cubiertas por el acuerdo al que arriben conjuntamente a los fines de que aquéllas respeten el principio *arm's length*, así como establecer la pertinencia de la selección de los comparables, definir las hipótesis críticas (devaluaciones, cuestiones cambiarias, shocks económicos, etc.), todo lo cual estimamos resulta de suma utilidad a la autoridad aduanera en cuanto a la fijación de criterios y metodologías al momento de ejercer su actividad fiscalizadora del valor de transacción de la mercadería.

Para finalizar, consideramos que las herramientas mencionadas permiten al contribuyente tener certeza y seguridad jurídica sobre la determinación de sus precios, evitar litigios administrativos y judiciales, así como también, proporcionan a la Administración elementos de juicio que la llevan a realizar un análisis de riesgos más eficiente y también direccionar sus capacidades humanas y materiales a auditorías que persigan el control de conductas realmente disvaliosas.

5. El camino hacia un valor único

5.1. La teoría de los actos propios

En aras de responder a la pregunta disparadora objeto del presente Trabajo, quisiéramos comentar un precedente del Superior Tribunal Español, en el cual a partir de consideraciones de hecho y de derecho que se explicarán a continuación, se llegó a establecer un valor único para el producto importado tanto para el impuesto a las ganancias como para la determinación de los tributos aduaneros.

El caso es introducido al Superior Tribunal Español, por la vía del recurso de casación del contribuyente **Refrescos y Envasados S.A.** (Coca Cola, en adelante) y por la Administración General del Estado (el Fisco español, en adelante).

Las cuestiones casadas fueron dos:

a) la relativa a la valoración a precio de mercado de la importación del concentrado de Coca Cola realizadas por la compañía española a sus vinculadas en Francia e Irlanda, pertenecientes al grupo matriz “The Coca-Cola Company”, elevando la base imponible en el impuesto a las ganancias; y

b) la imposición de una sanción al contribuyente por infracción tributaria grave (declaración inexacta a los fines de fijar los derechos de importación en aduana).

En cuanto a la primera cuestión y que es objeto del presente Trabajo, nos referiremos al contexto de la operación de importación analizada por el Tribunal.

Coca-Cola importó los concentrados del producto de dos empresas vinculadas, Coca-Cola Irlanda y Coca-Cola Francia, a precios fijados unilateralmente por “The Coca-Cola Company”, matriz del GMNE. Por lo tanto, no se discutió la aplicación a los mismos de los mecanismos de precios de transferencia (en la ley del impuesto sobre sociedades española).

Ahora bien, lo que sí se cuestionó fue la corrección de la valoración aceptada por la Administración, consistente en utilizar el PR conforme los datos obrantes en la

contabilidad de la propia sociedad, quien propuso como precio, el efectuado para las mismas operaciones por la propia Administración Tributaria, a efectos de los tributos aduaneros.

Por lo tanto, el debate de la causa se concentró en si era válido el criterio de la Administración de asignar a las operaciones realizadas por Coca Cola, con las compañías pertenecientes al mismo grupo empresarial, establecidas en Francia e Irlanda, un valor distinto al que en fechas próximas la propia Administración había atribuido a esas operaciones para calcular los derechos de importación.

Cabe mencionar al lector que el Reglamento del impuesto sobre las sociedades española de 1982 permitía valorar las operaciones entre vinculadas conforme a métodos indiciarios. Entre ellos se encontraban:

- a) el método comparativo, acudiendo a precios aplicados en condiciones similares en la misma época, teniendo en cuenta la relación comercial entre personas no vinculadas;
- b) el de atender a la evaluación atribuida a efectos de otro tributo;
- c) el de aplicar el margen comercial habitual en operaciones similares.

El Fisco debía justificar con cálculos, el motivo de la elección de cualquiera de dichos criterios.

El Superior Tribunal resalta que la propia Administración estaba realizando diferentes valoraciones a un bien idéntico y, por lo tanto, le llama la atención que iguales intercambios se valoren de forma diversa en la misma época en función del tributo a liquidar.

La justificación de la Administración fue que no se trataba de enfrentar valoraciones diferentes, sino de la aplicación de normas dispares para cada tributo, que en un caso conducían al “precio real o efectivamente pagado” por la transacción en materia aduanera y en el otro a un “valor de mercado” en relación a precios de transferencia en el impuesto a las sociedades.

Esto manifiesta el Superior Tribunal, no responde a la realidad.

Para ello se sustenta en que el Código de Valoración en Aduana proclama en sexto de sus considerandos la voluntad comunitaria de aplicar criterios compatibles con la práctica comercial, siendo el precio de la transacción el criterio preferente, que con arreglo al artículo 3.1, consiste en el efectivamente pagado o por pagar, salvo que exista vinculación entre comprador y vendedor, en cuyo caso se tomará en consideración si resultara aceptable.

De conformidad al apartado 2 del artículo 3.1 de dicho cuerpo normativo, esta condición de “aceptable” la tienen, entre otros, aquellos precios que se aproximen al valor de enajenación de ventas de mercaderías idénticas o similares entre personas independientes o al de aduana de esas mercaderías idénticas o similares.

Ahora bien, en las actas relativas a los tributos aduaneros, la Administración elevó la base imponible, lo que quiere decir que no admitió los precios establecidos por Coca-Cola España y sus vinculadas, esto es, los efectivamente pagados, y que acudió a valores de transacción en la venta de mercaderías idénticas o similares, que, no puede ser otro que el que responda a prácticas normales de mercado.

Dice el Tribunal que **ambos bloques normativos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, conducen al mismo fin, por uno u otro camino, buscan que el precio de la operación se determine en función a los precios normales en un entorno competitivo, es decir respetando el principio *arm's length*.** (El destacado es propio).

Y aquí, el Tribunal realiza un análisis que nos parece interesante mencionar al lector, dado que puede conducir a la armonización y, consecuentemente, a la llegada de un valor único, es la *teoría de los actos propios*.

El Tribunal español consideró que la Administración no puede alterar principios básicos del sistema jurídico (y que también forma parte de nuestros principios rectores), en el caso, **el principio de que nadie puede ir contra sus propios actos**, de modo que una conducta crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el

futuro contradiciéndose, reflexión que trae como idea fundamental el de la seguridad jurídica.

Y bajo este criterio, el Tribunal acepta el criterio de Coca-Cola España, dado que no resulta admisible que la Administración valore la misma operación de importación de forma divergente según el tributo que se trate cuando las normativas aplicables tienen como objetivo en ambos casos, la aplicación de los mismos parámetros de valoración.

Así lo ha dicho en el décimo primer párrafo del tercer considerando de la sentencia, al establecer que: *“En consecuencia, **hemos de dar la razón a Refrescos y Envasados, S.A.**, acoger los dos primeros motivos de su recurso y, anulando la sentencia de instancia en cuanto admite la valoración asignada por la Inspección a las operaciones vinculadas con las filiales de The Coca-Cola Company en Francia e Irlanda, resolver el debate en los términos en los que fue suscitado [artículo 95.2.d) de la Ley 29/998]. Actuando de este último modo, estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto, anulamos los actos administrativos recurridos y declaramos que, **como se solicitó en la demanda, la tasación de aquellas operaciones para fijar la base imponible del impuesto sobre sociedades de 1989 ha de coincidir con la atribuida a las mismas a efectos de la renta de aduanas** en las actas de conformidad firmadas entre octubre de 1989 y diciembre de 1990.”*¹²⁰ (El destacado es propio).

Creemos entonces que, mediante el juego de la teoría de los actos propios, debiera propenderse a la instalación de conductas administrativas proclives a analizar una operación de importación entre empresas vinculadas, tanto desde la perspectiva impositiva como aduanera, cuyo principal fin en esta materia es el mismo -establecer un valor que sea compatible con el principio *arm's length*-, de que revean dicho ajuste a los fines de arribar a un **valor único** tanto para fijar la base imponible del impuesto a las ganancias como la de los derechos de importación.

Ahora bien, a continuación de esta introducción a través del caso jurisprudencial expuesto, veremos que el valor en aduana y los precios de transferencia son tópicos de

¹²⁰ Tribunal Supremo Español, Sala Contencioso, Madrid, Sección 2da., 30/11/2009. Nº de Recurso: 3582/2003. STS 7507/2009, [en línea] <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aeb4379b15c35f73/20100107>

actualidad en el mundo del Derecho Tributario Internacional, y en particular, del comercio internacional y que han llevado a distintas posiciones doctrinarias respecto a dar preeminencia a uno u otro sistema valorativo.

Es así, como podemos abreviar en cierta posición doctrinaria expuesta por JOVANOVICH¹²¹, quien es parte de la doctrina que considera que el precio *arm's length* a los fines del impuesto a las ganancias y que se encuentra analizado en un EPT, se armonice con el precio determinado a los fines del valor en aduana.

Es decir, el precio que respete el principio del operador independiente y que se encuentre respaldado por la información y documentación que da sustento al contenido del EPT sea hábil también como base para calcular los derechos aduaneros. A dicha conclusión arriba por considerar que el EPT tiene un rol crucial en respaldar la determinación del precio en operaciones entre empresas vinculadas, más precisamente, cuando se trata de importación de mercaderías idénticas o similares y a su vez, para que se constituya en el valor de la transacción a fines aduaneros.

Por otra parte, encontramos a BIBILONI¹²², quien sostiene que el valor determinado a los fines aduaneros debiera ser el que prevalezca, y, por lo tanto, éste debiera adoptarse a los fines del cálculo del impuesto a las ganancias.

A nivel normativo encontramos que tanto los métodos de precios de transferencia, como los métodos para determinar el valor en aduana buscan un “común denominador” que es que la operación entre partes vinculadas sea *arm's length*. Es decir, buscan determinar que si el precio pactado entre partes vinculadas es comparable al que hubieren pactado partes independientes en una transacción similar.

¹²¹ JOVANOVICH, Juan M., “*Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize customs and taxes rules?*” Tesis de posgrado en el Institute of Comparative Law, McGill University, Montreal, Agosto 2000. Kluwer Law International, Volume 28, of “Series on International Taxation”, London, 2002.

¹²² BIBILONI, Mario J., “*Los precios de transferencia y el valor en aduana. Aportes para superar los aspectos conflictivos que dificultan la convergencia normativa y procedimiento*”, Tema 6 del 2do. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano de la IFA, Buenos Aires, 2010.

El tema está en la “didáctica” de dichos métodos para arribar al valor *arm's length*. Es decir, la metodología de precios de transferencia para arribar a un precio pactado que respete el principio del operador independiente no es la misma metodología utilizada para determinar el valor en aduana.

Sin embargo, a los fines de perseguir certeza fiscal hay cada vez más una necesidad de crecimiento en la comunicación entre estos dos sistemas.

5.2. Los ajustes aduaneros

Así como ocurre en materia impositiva, la Aduana tiene facultades de verificación y fiscalización sobre el valor declarado al momento de la importación.

El Código Aduanero establece que el objeto del precio normal en aduana es permitir el cálculo de los derechos de importación sobre la base del precio al que cualquier comprador podría procurarse de la mercadería importada, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia.

La aplicación del precio normal implica una verificación de los precios corrientes al momento de la valoración.

Dice el Código:

“En la práctica, cuando la mercadería importada es objeto de una venta "bona fide", el precio pagado o por pagar en virtud de esta venta podrá ser considerado, en general, como una indicación aceptable para determinar el precio normal mencionado en este código. Por consiguiente, el precio pagado o por pagar podrá tomarse, sin inconveniente, como base de la valoración y ser admitido como valor de la mercadería de que se tratare, sin perjuicio:

a) de las medidas que se adoptaren para evitar que se evadan los derechos por medio de precios o contratos ficticios o falsos; y

b) de los eventuales ajustes de este precio, que se juzgaren necesarios para tener en cuenta los diversos elementos que, a la venta considerada, difieren de los que contiene la definición del precio normal.”¹²³

¹²³ Ley 22.415 cit., art. 653.

Ahora bien, dichos eventuales ajustes, pueden ser, principalmente a los gastos de transporte, descuentos y otras reducciones de precios.

Cuando el precio pagado o por pagar no constituyere base idónea de valoración a los fines de determinar el precio normal, el servicio aduanero puede apartarse del mismo y utilizar como base de valoración la que mejor se adecuó a las previstas en las Notas Explicativas adoptadas para la interpretación y aplicación de la definición de valor.

A lo igual que en materia impositiva, el importador, estará sujeto a la instrucción de sumario correspondiente, por declaración inexacta, lo cual será explicado en apartados siguientes.

5.3. Los ajustes impositivos

Como hemos señalado, las operaciones internacionales entre sujetos vinculados están sujetas a un contralor riguroso por parte de las autoridades fiscales.

Esto es, porque los precios pactados en operaciones intragrupo pueden entenderse influidos por la vinculación a efectos de disminuir las bases imponibles en el impuesto a las ganancias en las distintas jurisdicciones en donde operen y desplazarlas hacia jurisdicciones más beneficiosas en cuanto a su gravabilidad.

Cuando esto ocurre, el Fisco puede iniciar un proceso de verificación y fiscalización de las operaciones realizadas, así como de sus condiciones, las cuales debieran estar analizadas y documentadas en el EPT, a fin de cotejar los precios, las contraprestaciones, los márgenes de rentabilidad responden al principio del operador independiente.

Si el Fisco detecta que el precio de la operación no se adecúa al que hubieran pactado partes independientes, está facultado a realizar distintos ajustes, y determinar los precios o márgenes de la operación de modo consistente con la conducta entre terceros independientes, para ello podrá entre otras acciones, reducir parámetros de comparabilidad cuando detecte, con relación al mecanismo de fijación del precio

comparable de las operaciones con partes vinculadas, deficiencias en la fuente a la que se recurrió o comportamientos reñidos con las prácticas de mercado entre partes independientes, entre otros.

Asimismo, además de realizar un ajuste en concepto de precios de transferencia determinado, se evaluará la aplicación de una sanción que, en la generalidad de los casos, se instruye por omisión.¹²⁴

5.4. Los ajustes compensatorios

El tratamiento aduanero sobre los ajustes de precios de transferencia no es consistente en todo el mundo. Algunas administraciones aduaneras consideran los ajustes a la alza o a la baja de los precios ajustados en materia de precios de transferencia y realizan un ajuste en los tributos aduaneros abonados por el importador. Otras administraciones solo consideran los ajustes a la alza y no en menos, y otras, no consideran la posibilidad de ajuste alguno.

Frente a esta situación, existen dos instrumentos internacionales. Uno de ellos, “*Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana*”¹²⁵, en el cual el Comentario 4.1. establece las “cláusulas de revisión de precios”.

Dicho Comentario establece que es común en la práctica comercial, que, algunos *contratos* prevean una cláusula de revisión de precios, según la cual el precio se fija provisionalmente, estando el precio definitivo por pagar sujeto a ciertos factores que se estipulan en las propias *cláusulas del contrato*.

Ahora bien, dicha situación puede presentarse:

a) cuando las mercaderías se entregan en un plazo alejado del momento del pedido, por ejemplo, por tratarse de mercaderías manufacturadas o industriales. En ese

¹²⁴ Ley 11.683, t.o. por el decreto 821/1998 (BO 20/7/1998) y modificaciones, art. 45. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹²⁵ OMC, “Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana”. [en línea] https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm

caso, el contrato estipulará que el precio se determinará en base a una fórmula de fijación de precios que prevea la variación (aumento o disminución) de los costos que pueden impactar en el precio, tales como: mano de obra, materia prima, gastos generales, etc.;

b) cuando las mercaderías se fabrican y se entregan durante un periodo determinado, teniendo en cuenta que el contrato será igual que el descrito en el punto 1), el precio variará entre el primer envío y todos los posteriores, aunque cada precio va a variar de acuerdo con la fórmula prevista en el contrato;

c) cuando el precio de las mercaderías ha sido fijado provisoriamente, pero, teniendo en cuenta las disposiciones del contrato de acuerdo con el punto a), el precio definitivo depende de un examen o un análisis en el momento de la entrega.

Dicho Comentario establece que, en los *contratos con cláusulas de revisión de precios*, el valor de transacción de la mercadería importada debe basarse en el precio definitivo total pagado o por pagar de conformidad con las estipulaciones del contrato.

Esto toma relevancia cuando las cláusulas de revisión de precios dependen de variables que intervienen algún tiempo después de que las mercaderías hayan sido importadas.

Sin embargo, dado que **por un lado** el Acuerdo recomienda que, en la valoración en aduana, en la medida de lo posible, se tome el valor de transacción de las mercaderías objeto de valoración y, **por otro lado**, en virtud de que el artículo 13 del mismo Acuerdo prevé la posibilidad de demorar la determinación definitiva del valor en aduana, **nos permite concluir que** las cláusulas de revisión de precios por sí solas no debieran impedir la valoración según el artículo 1° del Acuerdo.

El segundo instrumento internacional relevante en este tema es la “*Convención de Kyoto para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros*.”¹²⁶

¹²⁶ OMA, “*Convención Internacional de Kyoto para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros*”. 2006. [en línea]
http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

Su importancia radica en que, establece que en caso de un *downward adjustment* (o ajuste a la baja) en el precio, el servicio aduanero debe efectuar el reintegro de los tributos aduaneros abonados en exceso. Y esto, lo determina con carácter de principio.

En dicho instrumento, el capítulo 4º regula los derechos e impuestos aduaneros. En lo que hace al tema en desarrollo, es importante lo establecido en la sección C), párrafo 4.18, el cual establece:

“Se procederá a la devolución de los derechos e impuestos cuando se compruebe que se han exigido por importe superior al previsto como consecuencia de un error en la liquidación.”

5.4.1. Impacto de los ajustes compensatorios

Es habitual que los GMNE en la revisión de sus políticas de precios de transferencia realicen al final del ejercicio fiscal una adecuación de los resultados de los miembros del grupo a fin de reflejar precios o rentabilidades que respondan al principio del operador independiente.

De la dinámica propia de la citada adecuación surgen los denominados *ajustes compensatorios*, que tendrían incidencia en la valoración aduanera.

Se lo define como aquel:

“Ajuste en el cual el contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, en su opinión, constituye un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada, aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas asociadas.

Este ajuste se realiza antes de la presentación de la declaración.”¹²⁷

¹²⁷ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines ...*, cit., Glosario: Ajuste compensatorio, Ajustement compensatoire, Compensating adjustment.

Dicho ajuste compensatorio puede repercutir de dos formas en la valoración aduanera, a saber:

a) sí el precio de la transacción es incrementado: potencialmente el valor de la transacción de la mercadería declarado en aduana también debería serlo y por ende los derechos aduaneros oportunamente erogados deberían ser recalculados en más.

b) si el precio de la transacción es disminuido: los derechos aduaneros oportunamente pagados lo podrían haber sido en exceso por lo que el contribuyente podría considerarse acreedor a un reintegro.

En esta instancia, por un lado, es dable recordar que se pueden plantear dos situaciones respecto de los contratos comerciales, que ellos cuenten con *cláusulas de revisión de precios o una fórmula de fijación del precio* o bien aquéllos que no presentan esas características y, por otro lado, que la declaración aduanera puede ser provisional o definitiva.

En este punto, de una combinación de los dos factores citados (determinación del precio/tipo de declaración) advertimos que se pueden presentar diversos escenarios, a saber:

a) que los contratos comerciales cuenten con cláusulas de revisión de precios o un precio determinable a través de una fórmula de fijación de precios, y que esas cláusulas sean conocidas al momento de producirse la importación de la mercadería, en tales circunstancias si bien el precio podrá no determinarse al momento de la importación si podrá serlo en un momento posterior aplicándose la revisión de precios acordada o los términos de la fórmula de fijación de precios pactados.

Vale señalar que, en este tipo de contrato el valor de transacción de las mercaderías importadas debe basarse en el precio final total pagado o por pagar respetando las estipulaciones contractuales.

Atento a que el valor de transacción tiene una cierta preminencia en materia de valoración aduanera, y reconociéndose la posibilidad de que sea necesario demorar su

determinación definitiva¹²⁸ se debe considerar la posibilidad de adoptar ésta.¹²⁹

b) que los contratos comerciales no cuenten con cláusulas de revisión de precios o un precio determinable a través de una fórmula de fijación de precios y deba realizarse una declaración definitiva ante el servicio aduanero al momento de importarse la mercadería.

En este caso, el importador enfrentará las siguientes vicisitudes; el servicio aduanero podría considerar que el ajuste compensatorio refleja el hecho de que la vinculación tuvo impacto en el precio y por lo tanto el valor de transacción oportunamente declarado fue inexacto y que la vinculación entre las partes de la operación internacional ha influido en su determinación.

De esto se deriva que el importador deba enfrentar una carga adicional en materia de derechos aduaneros, así como de presentarse las condiciones objetivas y subjetivas para que quede configurada la conducta reprochable por declaración inexacta.

La relevancia de lo expuesto radica en la potencial imputación al importador de la infracción aduanera por declaración inexacta.

Las infracciones aduaneras son, para el Código Aduanero, todo hecho, acto u omisión que el Título II de la Sección XII, Disposiciones Penales reprime por transgredir las disposiciones de la legislación aduanera. El capítulo séptimo, del Título II indicado, establece las sanciones por declaraciones inexactas.

Más precisamente, el artículo 954, establece que:

*“1. El que, para cumplir cualquiera de las operaciones o **destinaciones de importación** o de exportación, **efectuare ante el servicio aduanero una declaración que difiera con lo que***

¹²⁸Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII ..., cit., art. conf. artículo 13, se habilita a que el importador pueda retirar las mercaderías de la Aduana previa constitución de una garantía suficiente en calidad de fianza, depósito u otro medio apropiado que resguarde los derechos aduaneros sobre el valor definitivo de las mercaderías. El Comité recomienda que procedimientos como el descripto se incorporen a las legislaciones de los Estados Miembro.

¹²⁹ Opinión Consultiva 4.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. Ver *Customs Valuation Compendium, WTO Agreement and Texts of the Technical Committee on Customs Valuation*.

resultare de la comprobación y que, en caso de pasar inadvertida, produjere o hubiere podido producir:

a) un perjuicio fiscal, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de dicho perjuicio;

b) una transgresión a una prohibición a la importación o a la exportación, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el valor en aduana de la mercadería en infracción;

c) el ingreso o el egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar distinto del que efectivamente correspondiere, será sancionado con una multa de UNO (1) a CINCO (5) veces el importe de la diferencia.

*2. Si el hecho encuadrare simultáneamente en más de uno de los supuestos previstos en el apartado 1, se aplicará la pena que resultare mayor.*¹³⁰ (El destacado es propio).

El artículo citado penaliza a quien, para cumplir cualquier operación o destinación aduanera, efectuare ante la Aduana una declaración que difiera de la que resulte de la comprobación y que en caso de pasar inadvertida produjere o pudiere producir un perjuicio fiscal, una trasgresión a una prohibición o el ingreso o egreso desde o hacia el exterior de un importe pagado o por pagar, distinto del que correspondiera.

Luego el artículo 956, indica que:

“A los fines de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 954:

a) las declaraciones relativas a operaciones o destinaciones de importación se consideran como si fueran de importación para consumo y las relativas a operaciones o destinaciones de exportación como si fueran de exportación para consumo, con excepción de la declaración relativa a la operación de reembarco que se considera como de importación para consumo. En este último supuesto, si de la comprobación resultare menor cantidad de mercadería que la declarada en la solicitud de reembarco, se considerará como si hubiera resultado mayor cantidad que la declarada;

¹³⁰ Ley 22.415, cit., art. 954.

b) *se entiende por perjuicio fiscal la falta de ingreso al servicio aduanero del importe que correspondiere por tributos cuya percepción le estuviere encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere por tal concepto o el pago por el Fisco de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación;*

c) *la presentación del manifiesto general de la carga, del rancho, de la pacotilla y de la relación de la carga equivale a efectuar una declaración relativa a lo expresado en los mismos.¹³¹*” (El destacado es propio).

Por lo tanto, adquiere relevancia la tesis de Jovanovich de que el Estado admita que el importador realice una declaración provisoria del valor y que, dentro de un plazo establecido posterior al cierre fiscal del impuesto a las ganancias, se confirme aquel valor o se admita el cómputo de ajustes compensatorios -a fin de llevarlo a parámetros *arm's length*- y recién ahí el importador pueda realizar su declaración de valor definitiva ante la Aduana.

Lo contrario, haría que el importador que pertenece a un GMNE -y cuyas operaciones están potencialmente sujetas a ajustes de precios de transferencia-, esté casi por *default*, sometido al riesgo de caer en las infracciones descriptas por declaración inexacta.

Ahora bien, de todo lo expuesto se concluye que los ajustes compensatorios podrían ser admitidos en el ámbito aduanero, y en particular, en los términos del artículo 1 del Acuerdo, en la medida que tengan su origen en cláusulas de revisión de precios o en una fórmula de fijación de precios que se concierten a fin de respetar un valor *arm's length* y que se contemplen en las metodologías de fijación de precios de los EPT.

JOVANOVICH apunta como ventajas de esta postura: que los precios, a nivel impositivo, respetan el principio de libre competencia y también al valor de transacción aduanero previsto en el artículo 1º del Acuerdo; que la vinculación no impactó en el precio atento a que para aplicar la metodología de precios de transferencia fue necesario contar con datos o información que estuvo disponible en un momento posterior al de

¹³¹ Ley 22.415, cit., art. 956.

importación por lo que, recién en este momento resultaría posible para el importador realizar una declaración comprometida de un valor *arm's length* ya que será en ese momento en el que podrá aseverar que la vinculación no influyó en el precio declarado.

Por lo tanto, este autor propone que cada Estado admita que el importador efectúe una declaración de valor provisoria y que dentro de un plazo posterior al cierre del período fiscal se confirme aquel valor o se admita el cómputo de ajustes compensatorios de manera de llevarlo a un plano *arm's length*. Entonces, recién en esa instancia el importador podrá realizar una declaración definitiva de valor en los términos del artículo 1° del Acuerdo.

Entonces, si la autoridad aduanera estimará impugnable el valor declarado definitivamente, podrá evaluar las circunstancias de la venta conforme el artículo 2(a) del artículo 1 del Acuerdo. El importador podrá aportar su EPT o recurrir a los valores criterio del párrafo 2(b) del mencionado artículo, todo ello a fin del análisis de las circunstancias aludidas.

5.4.2. El instituto de las correcciones simétricas

Tal como se explicó en otra Sección de este Trabajo, uno de los problemas al que se enfrenta el contribuyente es de la doble imposición interna, en el caso de sufrir ajustes por parte de la autoridad fiscal o eventualmente efectuados por el propio contribuyente y que éste no sea reconocido en el ámbito aduanero (la situación inversa también aplica).

Frente a ese escenario, planteamos al lector, la posible aplicación del instituto de las correcciones simétricas.

Dicho instituto está legislado en la Ley de Procedimiento Tributario:

(...) Cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

*compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación. (...).*¹³² (El destacado es propio)

Dicha regla tiene aplicación práctica cuando a resultas de un **proceso de fiscalización** y por **cuestionamientos técnicos** se arriba a un **ajuste en contra** del contribuyente quién puede compensar esa posición con **saldos a su favor que surjan en otro período fiscal**, prescripto o no, **por aplicación del criterio cuestionado**.¹³³

El efecto disparador de la compensación nace a través de un proceso de verificación fiscal (no en cualquier otro momento ni a solicitud del contribuyente) en el cual se cuestionaron apreciaciones sobre conceptos o hechos imponibles de los tributos sujetos a fiscalización, incrementando la declaración original. Este instituto resulta aplicable, entre otras, en las siguientes situaciones: cómputo extemporáneo de créditos fiscales o de retenciones del impuesto al valor agregado, criterios de imputación de ganancias, ajustes de valuación de inventarios al cierre del ejercicio fiscal, etc.

Paralelamente y durante el proceso de control fiscal debe comprobarse que el mismo hecho cuestionado (no otro) generó pagos improcedentes. Desde el punto de vista temporal, no existe una cronología definida en la producción de los hechos que determinaron un gravamen o provocaron su pago en exceso, es decir, puede haberse producido o producirse.

Debe existir una identidad en cuanto a los conceptos o hechos imponibles que derivan en un gravamen y en un saldo a favor del contribuyente.

Encontramos que el alcance de la figura jurídica que nos ocupa fue delineándose a través de profusa jurisprudencia.

a) La compensación obligatoria

¹³² Ley 11.683, cit. art. 81, párr. 5°.

¹³³ DUBOIS, Fernando. “*Propuestas a problemas concretos. Las correcciones simétricas*”. Enero 2014, [en línea] Doctrina Tributaria Errepar <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20131210124256993.html?k=correcciones%20simétricas>

Con arreglo al texto de la norma sí la apreciación rectificada dió lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la AFIP compensará (mandatorio) los importes pertinentes. Ello, aun cuando la acción de repetición se encuentre prescripta.

Del texto de la norma bajo análisis surge claramente que resulta obligatorio para el Fisco arbitrar la mentada compensación cuya génesis la podemos encontrar en el principio de búsqueda de la verdad material de la situación fiscal verificada que debe guiar el actuar del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. No debe ceñirse a la verdad formal.

En esa línea se expidió la alzada en una causa confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹³⁴, en la que sostuvo que si el contribuyente interpretó o apreció el hecho imponible, en determinado tributo, con un criterio distinto al empleado posteriormente por el órgano de fiscalización, dando lugar este último -luego de la presentación de declaraciones juradas rectificativas por parte del contribuyente- a pagos improcedentes o en exceso, este saldo a favor del contribuyente debe ser descontado de lo debido en concepto de impuesto reclamado.

Implica, pues, un tratamiento conteste para los dos actores de la relación jurídico-tributaria con arreglo a la cual resulta innecesario formular una petición de compensación por parte del sujeto pasivo.¹³⁵

Este principio se orienta a evitar la iniciación de demandas de repetición que serían ineludibles si por aplicación del mismo criterio adoptado por el citado Organismo para un período, resultara un saldo a favor del contribuyente en otro, o incluso en otro gravamen.

En efecto, es el propio Organismo Fiscal el que debe ajustar de oficio las diferencias que modifiquen las apreciaciones sobre los conceptos integrantes de la

¹³⁴ La Biznaga S.A.A.C.F. y M. v. Dirección General Impositiva”, Fallos: 310:714.

¹³⁵ TFN, Sala A, 3/12/2002 “Cementos Avellaneda S.A”, LL 2003-D-2010, IMP 2003-A-558, LL Online: AR/JUR/825/2002.

obligación tributaria en lugar de aclararle al sujeto pasivo que tiene expedita la acción de repetición correspondiente.¹³⁶

b) El alcance de “verificación fiscal”

Todavía más. Se entendió que, la compensación que obligatoriamente debe realizar el Fisco no solo correspondía en ocasión de una verificación fiscal, sino que también era procedente si el gravamen rectificado emergía de un acto resolutive que culminaba un procedimiento de determinación de oficio.¹³⁷

Es del caso señalar que la Cámara entendió que estaba llamado el Tribunal a aplicar el instituto bajo análisis, cuando el Fisco no lo hubiere hecho y siempre que el contribuyente invocara en forma precisa los supuestos previstos en la ley de rito para su procedencia. Esto fue puesto de manifiesto por el Órgano Jurisdiccional citado al expresar: *"sin perjuicio de las correcciones a las que pueda tener derecho la actora en la presente causa no resultó comprobada de manera cierta el supuesto previsto en la norma para su aplicación, aspecto que tampoco es concretamente delimitado por la accionante, quien se limitó a invocar de forma genérica su aplicación"*.¹³⁸

No podemos dejar de mencionar las consideraciones vertidas por el Dr. Torres al expresar en su vota que: *"La solución que allí se consagra viene indirectamente impuesta por la regla del artículo 81, último párrafo, de la ley 11.683, dirigida también a esta instancia según lo sostuviera el Dr. Scotti hace casi veinte años. Es, por otra parte, la solución que imponen las más modernas direcciones del derecho fiscal comparado en la que se ha dado en llamar teoría de las correcciones simétricas (v. gr. vide: Serlootern, Patrick, "Droit fiscal de l'entreprise", Hontchrestien, París, 1988, ps. 16 y 55)."*¹³⁹

c) El aspecto temporal

¹³⁶ TFN, Sala A, 17/11/1997 “Asociación Civil Jockey Club”; 28/11/2000, “Laboratorios Motter”. Online La Ley Checkpoint

¹³⁷ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala I, 2/4/1997 “Pennsylvania SA”, 4/8/1994, “A. Jordan Cruz Hijos SA”, TFN, Sala A, 17/2/2000, “Frigoríficos Alberdi SA”. Online La Ley Checkpoint.

¹³⁸ CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, 31/10/2017, “Cargill SACI c. EN-AFIP-DGI-R. 79/2010 84/2010 y otros s/DGI”. Online La Ley Checkpoint.

¹³⁹ TFN, Sala B, 13/8/1990, “Fumacol Argentina SA”. Online Checkpoint La Ley.

También la jurisprudencia señaló que procede la compensación los casos de diferentes momentos de perfeccionamiento de hecho imponible.¹⁴⁰

Es decir, en lo que hace a materia de nuestro trabajo, encontramos que el mismo hecho imponible –la importación de un bien– es valorado de forma diferente por el mismo órgano jurisdiccional (AFIP). Esto quiere decir que Aduana y el Fisco, aprecien valores diferentes sobre la misma operación sujeta a análisis.

La jurisprudencia ha esclarecido que pueden darse situaciones en el mismo ejercicio o en diferentes, pues el eje del principio de las correcciones simétricas es el concepto o apreciación rectificadora que debe hacerse incidir en los balances impositivos o en las liquidaciones tanto en sus componentes o proyecciones positivas como negativas y aun cuando por la apropiación temporal de esos efectos los mismos no se expongan en un único o mismo período fiscal.¹⁴¹

d) El orden de la imputación

Con relación al orden de prelación de la corrección simétrica, se ha hecho notar que toda vez que el artículo no fija un orden de imputación de los créditos a compensar con los impuestos determinados por los distintos períodos fiscales, cabe aplicar el artículo 28 de la ley de procedimiento tributario que establece que el Fisco nacional podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquel o determinados por la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes.¹⁴²

Ahora bien, hasta aquí hemos desarrollado, con apoyo de la jurisprudencia, algunas características del instituto de las correcciones simétricas.

¹⁴⁰ TFN, Sala A, 20/9/2004, “Concesionaria Vial Metropolitana SA”. Online Checkpoint La Ley.

¹⁴¹ TFN, Sala B, 14/3/2006, “Shell CAPSA”. Online La Ley Checkpoint.

¹⁴² TFN, Sala A, 15/12/2006, “Alto Palermo”. Online Checkpoint.

Habiendo arribado a este punto, nos preguntamos si cabría su aplicación en aquellos casos en los que determina el ingreso de un tributo que no se debiera en lugar de otro que se adeuda.

Entendemos que aplicaría a los escenarios planteados en este Trabajo, dado que a los derechos aduaneros se les puede atribuir el carácter de “tributos”.¹⁴³

Ahora bien, podría preguntarse el lector, como asimilar los impuestos que son aplicados, fiscalizados y recaudados por la Dirección General Impositiva, con los derechos de importación que aplicados, fiscalizados y recaudados por la Dirección General de Aduanas.

Es a partir de los propios términos de la norma bajo estudio que refieren a la compensación de tributos.

Ello nos llevó a preguntarnos sobre la naturaleza jurídica de los derechos de importación.

Observamos, que se puede asignar a los citados derechos el carácter de tributos. Esta posición tiene garantía jurisprudencial de nuestro Máximo Tribunal. En **Camaronera Patagónica**¹⁴⁴, la mayoría de los ministros de la Corte, entendieron que: *(...) La resolución 11/02 -Ministerio de Economía- que dispuso un derecho de exportación del 5% para todas las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), que se elevaba al 10% para aquéllas expresamente mencionadas en seis planillas anexas, estableciendo que tal derecho se adicionaba a los que ya estuvieran vigentes, sea con carácter transitorio o permanente, se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas.”*

¹⁴³ Código Aduanero, Sección IX, “Tributos regidos por la Legislación Aduanera”, arts. 635 y siguientes.

¹⁴⁴ CSJN Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/Amparo C. 486. XLIII. REX 15/04/2014, Fallos: 337:388.

Es decir, los Dres. Lorenzetti, Fayt y Maqueda, entendieron que la Resolución del Ministerio de Economía que establecía un derecho de exportación del 5% a las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, agravada si se trataba de mercaderías expresamente detalladas en planillas anexas de dicha resolución, dicho derecho de exportación se trataba de un tributo, en tanto grava la exportación misma de la mercadería para consumo, implicando una carga pecuniaria coactiva.

Ahora bien, el Dr. Zaffaroni, que integró la mayoría antedicha, definió con claridad meridiana el carácter de tributo de los derechos de exportación establecidos por la mencionada Resolución:

*“Los **derechos de exportación** establecidos en la resolución 11/02 del Ministerio de Economía revisten los caracteres de un tributo en los términos de los arts. 4° y 17 de nuestra Constitución Nacional, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos -determinados por la norma-, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos, definiendo la norma un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, compele a ingresar al erario público una cantidad de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia.”* (El destacado es propio)

*“La prohibición que establece el **principio de legalidad tributaria** rige también para en el caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional, pues ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una **carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo**, ya que no caben dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.”* (El destacado nos pertenece)

Por lo tanto, si bien el holding del fallo radica en que la Corte analizó el exceso en el ejercicio de facultades delegadas en materia de determinación de la alícuota de los derechos de exportación, en lo que interesa a nuestro Trabajo es la confirmación irrefutable de que los derechos de importación y exportación son verdaderos **tributos** y, por lo tanto, podría aplicársele *prima facie* los principios de las correcciones simétricas,

en caso de que se cumplan con las pautas del artículo 81, a los fines de evitar que el contribuyente caiga en un supuesto de sobre imposición.

Ahora bien, hecho este análisis, restaría ver si es posible que haya alguna interferencia a la aplicación de las correcciones simétricas, e incluso qué sucede con lo recaudado y el rol de la Ley de Coparticipación.

Para finalizar, la compensación que establece la teoría de las cargas simétricas supondría que a los fines prácticos ambos tributos deban ir a la misma “caja de recaudación”. Y aquí aparecería prima facie uno de los problemas que entendemos podría dificultar la aplicación de la corrección simétrica, que es el siguiente:

Nuestra Carta Magna, en el artículo 75 inciso 22)¹⁴⁵, al regular las facultades del Congreso Nacional, establece que: “Corresponde al Congreso:

*“1. Legislar en materia aduanera. **Establecer los derechos de importación y exportación**, los cuales, así como las avaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.*

*2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. **Imponer contribuciones directas**, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. **Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.** (...)”.*

El artículo 4 de nuestra Constitución Nacional¹⁴⁶ establece:

*“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de **derechos de importación y exportación**, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, **de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General**, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”*

¹⁴⁵ Ley 24.430 (B.O. 10/01/1995) Constitución Nacional, art. 75, inc. 22). Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa Infoleg*.

¹⁴⁶ Ley 24.430, cit., art. 4°.

Aparece, entonces el tema de la recaudación de los derechos e impuestos y la Coparticipación. Esto es, la Ley de Coparticipación¹⁴⁷, que establece el régimen “transitorio” de distribución de los recursos fiscales entre la Nación y las Provincias.

Dicha normativa, en su artículo 2º¹⁴⁸, establece que la masa de fondos coparticipables será formada por la recaudación de todos los tributos nacionales existentes, **excepto**, - inc. a)- derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4º de la Constitución Nacional.

Con lo cual entendemos que un escollo a la posibilidad de aplicar la teoría de las cargas simétricas es que lo recaudado por el impuesto a las ganancias resulta coparticipable, mientras que los derechos de importación no participan de la coparticipación Nación/Provincias.¹⁴⁹¹⁵⁰ Sin perjuicio de ello, notamos que la Nación recauda los derechos aduaneros y una porción del impuesto a las ganancias, siendo esto así cabría una suerte de posibilidad de compensación por parte del Estado Nacional.

Por último, queremos traer a colación lo dictaminado por la Procuradora de la Nación quien opinó, posición compartida por el más Alto Tribunal, que: *no debe soslayarse en el análisis que todo tributo pagado en exceso por un contribuyente sigue siendo parte de su derecho de propiedad y. por ende. éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias o para su transferencia a terceros. Todo ello sujeto a una razonable reglamentación (arts. 14 y 28 de la Constitución Nacional) que. en el caso. está dada por los arts. 27, 28, 29 y ccdtes. de la ley 11.683 (Fallos: 304:1833 ,1848: 305:287; 308:1950: 312:1239 y 324:1848).*¹⁵¹

¹⁴⁷ Ley N° 23.548 (B.O. 26/01/1988) Coparticipación Federal Régimen Transitorio. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa Infoleg*.

¹⁴⁸ Ley N° 23.548, cit., conf. art. 2º: *La masa de fondos a distribuir estará integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones: a) Derechos de importación y exportación previstos en el artículo 4 de la Constitución Nacional;*

¹⁴⁹ Decreto N° 509/07 y sus modificaciones y Ley 27.467, artículo 22. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa*.

¹⁵⁰ Publicación del Ministerio de Economía. *Destino de la Recaudación de los Impuestos al 31/12/2018* [en línea] https://www.economia.gob.ar/sip/dniaf/destino_recaud.pdf

¹⁵¹ CSJN Rectificaciones Rivadavia SA c/AFIP s/ordinario. Fallos 334:875.

En conclusión y a partir de una interpretación armónica de la norma del quinto párrafo del artículo 81 de ley procedimental a través de, la interpretación realizada por distintas instancias jurisdiccionales, lo establecido por la Corte en **“Camaronera Patagónica”** – si bien, respecto del carácter tributario de los derechos de exportación pero que pueden ser perfectamente aplicables a los derechos de importación -, la posibilidad de aplicar las correcciones simétricas a hechos imposables que se den en distinto momento (conf. **“La Biznaga SACIFyM”**), lo concluido en **“Rectificaciones Rivadavia”** respecto del carácter de que todo tributo pagado en exceso es de propiedad del contribuyente y éste puede disponer de él para la cancelación de otras obligaciones tributarias, e incluso transferirlo a terceros; creemos, sin hesitación alguna, que las correcciones simétricas, son una herramienta muy útil que el Fisco podría aplicar en materia tributaria y aduanera, más precisamente, al caso en el que la determinación del valor en aduana de la mercadería importada a los fines de determinar los derechos de importación y los precios de transferencia a los fines del impuesto a las ganancias del importador/contribuyente, sufran ajuste por parte del Fisco que pueda llevar a un supuesto de doble imposición, corrigiendo simétricamente (compensando) en materia de los tributos aduaneros o en el impuesto a las ganancias los saldos que surjan de dicho ajuste.

Más precisamente entendemos que el instituto de las correcciones simétricas sería una posible solución del derecho interno argentino por medio del cual el Fisco pueda atender los ajustes compensatorios, es decir, a los fines de neutralizar la diferencia de tributos que pudiere generarse y así evitar al contribuyente un supuesto de doble imposición interna y eventualmente, sanciones por declaración inexacta en el ámbito aduanero. Entendemos que los términos de la Ley de Coparticipación no resultan óbice para esta postura.

5.4.3. El EPT y las cláusulas contractuales requisitos habilitantes

La Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido (HM Revenue & Customs) publicó la Noticia 252 el 13 de marzo del 2020¹⁵², que reemplaza a la Noticia 252 de abril del 2016.

¹⁵² Notice 252 (13/03/2020). Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics#method-1---buyer-and-seller-related>

Dicha Noticia establece que existen varios métodos para establecer el valor de importación sobre el cual se calculan los derechos aduaneros y el impuesto al valor agregado. El mismo valor también se utiliza para estadísticas comerciales a los fines de evaluar políticas de comercio exterior.

Es así como se describen seis Métodos a través de los cuales realizar la valoración de mercaderías a los fines de fijar los derechos aduaneros y el impuesto al valor agregado sobre la importación.

Ahora bien, el Método que nos interesa a los fines del presente Trabajo es el Método 1 -el valor de transacción-, que es aplicable en el caso de que importador y exportador, sean partes vinculadas.

Establece que:

“El contribuyente que realice operaciones de importación con sus vinculadas, el precio pagado o por pagar será el valor de transacción (es decir, el previsto como método 1° conforme al Acuerdo), siempre que se demuestre que la vinculación no ha afectado el precio.”

A tales fines debe:

“(a) demostrar que el precio que pagó al vendedor es cercano a uno de los siguientes:

- Al valor de transacción de bienes idénticos o similares exportados a la UE, en ventas entre compradores y vendedores que no están vinculados.*
- Al valor en aduana de productos idénticos obtenidos según el Método 4 del Acuerdo.*
- Al valor en aduana en productos similares obtenidos según el Método 5 del Acuerdo.*

(b) proporcionar, alternativamente, información que demuestre que:

- El contribuyente opera con sus vinculadas en condiciones de mercado.*

- *El contribuyente fija un precio arm's length teniendo en cuenta el nivel comercial y las cantidades de bienes comercializados en comparación con los de sus competidores.*"

La Aduana británica puede examinar las circunstancias de la venta para determinar si el valor de transacción es aceptable, es decir, si la vinculación no ha influido en el precio declarado.

En ese caso, notificará al importador cuando tuviese suficientes motivos para considerar que el precio se vio afectado por la vinculación.

Cabe destacar que dicha Noticia es relevante al presente Trabajo por dos motivos.

El primero es lo previsto en el punto 30.2 de la Noticia, que establece, la posibilidad del contribuyente de probar mediante el EPT (en el examen de las circunstancias de la venta) que el precio no ha sido influido por la vinculación. En este caso, el EPT debe ser preparado conforme a la ley de impuesto a las ganancias británica.

El segundo es lo indicado en el punto 30.3 de la Noticia, en el que se menciona la posibilidad de permitir los ajustes compensatorios post-importación que puedan suceder luego del ingreso de la mercadería para consumo. Indica dicha norma que para que puedan aplicarse los ajustes compensatorios estos deben estar previstos en *cláusulas contractuales*.

De esta forma, de producirse un ajuste en el precio que impacte los derechos aduaneros pagados podrá en caso de haberse abonado en exceso, pedirse el respectivo reintegro.

Cabe destacar que la Noticia establece un plazo de tres años desde el ingreso de la mercadería para consumo para que el importador pueda pedir el reintegro de las gabelas abonadas en exceso.

Por lo tanto, podemos concluir que la Noticia del Reino Unido refuerza dos planteos teóricos efectuados por el autor:

a) la trascendencia del contenido del EPT a los fines de que el servicio aduanero pueda verificar las circunstancias de la venta;

b) la aceptación por parte del servicio aduanero de los contratos con cláusulas de revisión de precios, a los fines de poder validar futuros ajustes compensatorios del precio, luego del ingreso de la mercadería importada, y en caso de que exista diferencias, re liquidar los tributos aduaneros (y en caso de corresponder, obtener el reintegro de los abonados en demasía).

5.4.4. La ambigua interpretación judicial europea

Así como se ha explorado la experiencia extranjera en el ámbito normativo, debemos movernos ahora al terreno de lo jurisprudencial, y en la presente sección se desarrollará la sentencia del 20 de diciembre del 2017 por parte del Superior Tribunal de Justicia Europeo (en adelante, el Superior Tribunal), en una causa que tuvo como principal actor a *Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH* (en adelante, Hamamatsu).¹⁵³

Aquí, también estamos frente a operaciones de importación entre partes vinculadas, en el caso, entre la casa matriz radicada en Japón y una de sus filiales radicada en Alemania.

La sociedad alemana compraba mercadería a su sociedad matriz de Japón, y ésta le facturaba a precios intragrupo, respetando el APA firmado entre la sociedad y el Fisco alemán.

Así las cosas, la suma de los importes facturados por la sociedad matriz, se sometía regularmente a verificación, y en su caso, a corrección a fin de garantizar el cumplimiento del estándar *arm's length*.

¹⁵³ Sentencia del Superior Tribunal de Justicia Europeo, Sala Primera, “Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH y Hauptzollamt München”, del 20/12/2017, Disponible [en línea] <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198053&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=124225>

El órgano jurisdiccional preopinante, el Finanzgericht München (Tribunal Tributario de Múnich, Alemania, en adelante el Tribunal Tributario), expuso que dicha verificación se realizaba en varias fases, mediante el método de la distribución de utilidades previsto en Directrices. En primer lugar, se asigna a cada interviniente una rentabilidad mínima. Luego, se repartía el beneficio residual de forma proporcional conforme a determinados factores. En segundo lugar, se fijaba a Hamamatsu un margen operativo objetivo. Si el resultado efectivamente obtenido queda fuera del rango intercuartil, se ajustaba el resultado hasta alcanzar el límite superior o inferior de éste y se realizaban los consiguientes ajustes.

Entre el 7 de octubre de 2009 y el 30 de septiembre de 2010, Hamamatsu importó diversas mercaderías con origen en su sociedad matriz, declarando como valor en aduana el precio facturado. Las mercaderías se sometieron a ajustes de entre el 1,4% y el 6,7% del valor.

Dado que, durante dicho período, el margen operativo de Hamamatsu fue inferior al fijado, consecuentemente se adecuó el precio de transferencia de los bienes importados a través de una nota de crédito. Ello le permitía a la subsidiaria alemana alcanzar el margen operativo objetivo.

A raíz de la adecuación de los precios de transferencia efectuada *a posteriori* de la importación, Hamamatsu solicitó mediante escrito de 10 de diciembre de 2012 la devolución de derechos de aduana correspondientes a las mercaderías importadas.

La Oficina Aduanera Principal de Múnich denegó dicha solicitud, señalando que el método aplicado por Hamamatsu era incompatible con el artículo 29, apartado 1, del Código Aduanero alemán, que se refiere al valor de transacción.

Hamamatsu recurrió dicha resolución ante el Tribunal Tributario.

Este Órgano Jurisdiccional consideró que el valor de importación constituía el precio de transferencia final, establecido de conformidad con el principio arm's length. Por consiguiente, señala que no hay razón para basar el precio de transferencia únicamente en el precio indicado con carácter provisional en el contexto de un APA

celebrado con las autoridades tributarias que, no refleja el valor real de las mercaderías importadas.

De este modo, el precio declarado a las autoridades aduaneras no es más que un precio ficticio, y no el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas.

En estas circunstancias, el Tribunal Tributario decidió suspender el procedimiento y plantear al Superior Tribunal las siguientes cuestiones:

1) ¿Permite el Código Aduanero alemán basar el valor en aduana, aplicando un criterio de desglose, en un precio de transferencia pactado que se compone de un importe inicialmente facturado y declarado y de un ajuste a tanto alzado al concluir el período de facturación, con independencia de que al final del período de facturación se practique al interesado un cargo adicional o un abono?

2) En caso de respuesta afirmativa a la pregunta anterior, ¿cabe revisar o determinar el valor en aduana mediante criterios simplificados en caso de que proceda reconocer los efectos de ajustes de los precios de transferencia efectuados *a posteriori* (tanto a la alza como a la baja)?

El Superior Tribunal recordó que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el Derecho de la Unión Europea relativo a la valoración en aduana, tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral que excluya la utilización de valores en aduana arbitrarios o ficticios. El valor en aduana debe reflejar el verdadero valor económico de la mercadería importada y, por lo tanto, tener en cuenta todos los elementos de dicha mercadería que tienen un valor económico (cita antecedentes jurisprudenciales de esa instancia en el sentido indicado).

El Superior Tribunal sostuvo que:

“El valor en aduana de las mercaderías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Unión Europea, sin perjuicio de los

ajustes que deban efectuarse (cita antecedentes jurisprudenciales de esa instancia en el sentido indicado).

Asimismo, el Superior Tribunal indicó:

“que el valor en aduana debe determinarse principalmente mediante el método denominado «del valor de transacción», en virtud del artículo 29 del código aduanero. Sólo procederá aplicar los métodos subsidiarios previstos en los artículos 30 y 31 de dicho código en caso de que no pueda determinarse el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendan para su exportación.”

También precisó que:

“igualmente que, si bien el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercaderías forma, por regla general, la base para el cálculo del valor en aduana, dicho precio es un factor que debe eventualmente ser objeto de ajustes cuando esta operación sea necesaria para evitar determinar un valor en aduana arbitrario o ficticio” (cita antecedentes jurisprudenciales de esa instancia en el sentido indicado).

El Superior Tribunal, enfatizó, que:

“En efecto, el valor de transacción debe reflejar el verdadero valor económico de la mercadería importada y tener en cuenta todos los elementos de dicha mercadería que tienen un valor económico.” (El destacado es propio).

En cuanto a los ajustes, el Superior Tribunal consideró que:

“No obstante, ha de recordarse que los casos en que el Tribunal de Justicia ha admitido un ajuste a posteriori del valor de transacción se limitan a situaciones concretas debidas, en particular, a un defecto de calidad del producto o a deficiencias detectadas tras su despacho a plaza.”

“Finalmente, ha de señalarse que el código aduanero alemán, en su versión actualmente vigente, por un lado, no impone a las empresas importadoras ninguna obligación de solicitar ajustes del valor de transacción cuando éste se haya ajustado a posteriori a la alza y, por otro lado, no contiene ninguna disposición que permita a las autoridades aduaneras resguardarse del “riesgo” de que dichas empresas sólo soliciten ajustes a la baja. Dadas las circunstancias, debe

concluirse que el código aduanero, **no permite tener en cuenta un ajuste a posteriori del valor de transacción.**”

En cuanto a la primera pregunta, el Superior Tribunal respondió que:

“Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que los artículos 28 a 31 del código aduanero alemán deben interpretarse en el sentido de que no permiten aceptar como valor en aduana un valor de transacción pactado que se compone, por una parte, de un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, de un ajuste a tanto alzado efectuado tras concluir el período de facturación, sin que sea posible saber si, al final del período de facturación, tal ajuste se efectuará en más o en menos.”

Por lo tanto, el Superior Tribunal resolvió que:

“Los artículos 28 a 31 del Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) N° 82/97 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, deben interpretarse en el sentido de que **no permiten aceptar como valor en aduana un valor de transacción pactado que se compone, por una parte, de un importe inicialmente facturado y declarado y, por otra, de un ajuste a tanto alzado efectuado tras concluir el período de facturación, sin que sea posible saber si, al final del período de facturación, tal ajuste se efectuará en más o en menos.**”(El destacado es propio).

El Superior Tribunal, en virtud de lo expuesto, no incluye en su decisión un análisis exhaustivo de la correlación y vinculación entre la importancia del APA que acordó una metodología para determinar el precio a los fines de los precios de transferencia y su importancia a los fines de examinar las circunstancias de la venta.

A su vez, la decisión podría dar lugar a diferentes interpretaciones y en consecuencia a criterios contradictorios por parte de las distintas Administraciones incluso de la propia Unión Europea, ocasionando ello una situación de incertidumbre jurídica.

Una posible interpretación es que el Superior Tribunal considera que el valor en aduana inicialmente declarado es el valor de transacción y que ajustes retroactivos (tanto

a la alza como a la baja) ocasionados por ajustes a los precios de transferencia, no pueden aplicarse.

Otra posible interpretación, es que el Superior Tribunal considera que el valor en aduana inicialmente declarado debiera ser rechazado, porque puede ser ajustado retroactivamente al finalizar el año respectivo tras la finalización del período de facturación y, por ende, se deberían aplicar los métodos de valoración alternativos al valor de transacción.

Por lo tanto, podemos observar que, la sentencia es inconsistente con lo previsto en la Guía de la OMA¹⁵⁴, la cual aboga por una mayor alineación entre las valoraciones impositivas y aduaneras.

Ya la OMA puso de manifiesto la falta de coherencia existente entre las distintas aduanas nacionales en relación el tratamiento aduanero de los ajustes de precios de transferencia y de los procedimientos aduaneros requeridos para su consideración, debido a la ausencia de directrices internacionales. A este respecto, la OMA planteaba la cuestión de si era necesario requerir a los importadores la aplicación de procedimientos de valor provisorio para poder realizar ajustes en el valor de aduana.

A nivel de la Unión Europea, la Comisión Europea hizo una breve referencia a este asunto en la Comunicación 923 del Comité Impuesto al Valor Agregado sobre precios de transferencia.¹⁵⁵

En España, la Dirección General de Tributos ha reconocido en varias consultas anteriores a la sentencia Hamamatsu, de acuerdo con las disposiciones del ya derogado *Código Aduanero Comunitario*, la posibilidad de realizar despachos provisionales a través del procedimiento de declaración incompleta que eran posteriormente regularizados en virtud de los ajustes de precios de transferencia, facultando a las

¹⁵⁴ OMA, “*Guía de la OMA sobre Valoración en Aduana y Precios de Transferencia*”, cit.

¹⁵⁵ European Commission – General Taxation and Customs Union - Value added tax committee, Working Paper N° 923. “*Possible VAT implications of Transfer Pricing*”, Bruselas, 28/02/2017 [en línea]

<https://circabc.europa.eu/sd/a/55d34dce-faf8-42ba-8ec6-381a98540b9c/923%20-%20VAT%20Implications%20of%20Transfer%20Pricing.pdf>

autoridades aduaneras para conceder plazos superiores a los previstos en la normativa aduanera para dicho procedimiento. Ello permitía que las empresas ajustasen el valor en aduana de sus importaciones al recibir los correspondientes *true-ups* (*notas de débito que, podría entenderse como un incremento del precio de las importaciones*) de precios de transferencia, normalmente muy posteriores a los plazos previstos en el procedimiento de declaración incompleta.

El vigente *Código Aduanero de la Unión* sustituye el procedimiento de declaración incompleta por el procedimiento de declaración simplificada, que posibilita a las empresas solicitar una autorización para la presentación de declaraciones iniciales con un valor en aduana provisional que será posteriormente regularizado a través de la presentación de una declaración complementaria dentro de determinados plazos. Sin embargo, los ajustes realizados por los GMNE no siempre serán compatibles con los plazos aduaneros, lo cual supone un riesgo patente para aquéllos contribuyentes que no sean debidamente autorizados.

Con este pronunciamiento del Superior Tribunal, no será fácil trasladar al valor en aduana los ajustes de precios de transferencia, por lo que consideramos que es sumamente necesario que, el Comité Técnico de Valoración en Aduana, analice y debata la decisión del caso Hamamatsu, a los fines de brindar mayor seguridad y predictibilidad tanto a las compañías multinacionales que operan en la Unión Europea (a los fines de minimizar y evitar potenciales riesgos) como así también a las autoridades aduaneras de la Unión Europea (a los efectos de adoptar criterios uniformes) y porque no ese punto inicial ser un faro que ilumine las prácticas locales argentinas.

5.5. La cláusula de revisión de precios operando en Argentina

Atento a que es de suma actualidad el tema de intermediarios internacionales, entre otros aspectos los relacionados con su sustancia económica, nos pareció interesante referirnos a una norma reciente que habilita el registro de importaciones para consumo de mercaderías en el marco de **contratos con cláusula de revisión de precios entre empresas vinculadas con intervención de los llamados *traders*.**

La aplicación de este tipo de regímenes, habituales a nivel internacional, se encuentra restringida en Argentina por la existencia de normas y controles aduaneros rígidos que, **salvo excepciones puntuales**, no contemplaban la posibilidad de **realizar ajustes posteriores a los precios de los bienes declarados al momento de la importación**.

Si bien se trata de una Resolución que regula la destinación definitiva de importación para consumo del Código Aduanero, tiene en cuenta las políticas de precios de transferencia, a título de ejemplo:

*6. Al final de cada período fiscal el importador deberá presentar ante la División Empresas Vinculadas los estados contables, financieros o la documental equivalente del operador vinculado que consolide las operaciones de todo el grupo económico a nivel mundial, el estado financiero del tercer operador vinculado o la documental en la que se consigne en forma desagregada los principales costos asumidos en la intermediación, debiendo establecer el margen de contribución, exclusivamente en relación con la filial local -importador argentino-.*¹⁵⁶

De acuerdo con esta nueva Resolución General, además, el importador deberá proveer a la autoridad aduanera:

- a) presentación de copia del contrato en el que luzca la metodología de revisión de precios a aplicar, autenticada por el importador y el despachante de aduana;
- b) identificación del tercer operador e informar el precio documentado ante la Aduana de origen y en la de nuestro país;
- c) información sobre el margen de re facturación del intermediario y el tipo de producto (ya sea de reventa directa o insumo)

La División Empresas Vinculadas del Departamento Gestión de Valoración y Comprobación Documental de la Dirección General de Aduanas deberá analizar el respectivo contrato y expedirse en un plazo no mayor a treinta días hábiles.

¹⁵⁶ Resolución General (AFIP) N° 4419/2019 (B.O. 8/2/2019) Registro y Tramite Importaciones para Consumo - Establécense Condiciones anexo (artículo 1°), punto 6.

En términos generales, lo requerido, se encuentra alineado con información y documentación de las nuevas disposiciones de precios de transferencia referidas a transacciones efectuadas a través de intermediarios internacionales en operaciones entre partes vinculadas.

En lo que se refiere al pago de los tributos que correspondan, se aplicará el régimen de garantías acorde a la normativa vigente. Posteriormente, y dentro de los 180 (ciento ochenta) días corridos de concluido el período fiscal, el importador deberá presentar ante el servicio aduanero la documentación que respalde el valor definitivo-final de la mercadería de acuerdo con el contrato presentado y con criterios objetivos y cuantificables.

En caso de verificarse un incremento de precio posterior al despacho de la mercadería en cuestión, se aplicará el régimen tributario que corresponda y se devengarán intereses desde la fecha de oficialización de la destinación a consumo, hasta la fecha efectiva de pago.

Sin lugar a duda, dicha norma permitirá mayor flexibilidad y facilidades para la implementación de políticas de precios de transferencia que requieren ajustes posteriores a los precios declarados al momento de la importación de los bienes, y a los fines de nuestro Trabajo, ejemplificar una armonización indirecta de plexos normativos impositivos y aduaneros.

5.6. Los APAS/DCPOIs

5.6.1. Los APAs: ¿alternativa de armonización en Chile?

En materia de acuerdos anticipados de precios, la legislación chilena establece que respecto de operaciones que consistan en la importación de mercaderías, este deberá ser suscrito en conjunto por el Servicio de Impuestos Internos (SII) y el Servicio Nacional de Aduanas (SNA).

Además, la Ley respectiva prevé que el Ministerio de Hacienda deba dictar una resolución que fije el procedimiento mediante el cual ambas instituciones públicas resuelvan sobre tales acuerdos. Los desafíos de dicha resolución son relevantes, dado que deberá establecer, entre otras materias, de las distintas normas de valoración existentes a los fines de la tributación interna y aduanera, cohesión de criterios entre los Organismos públicos citados, plazos para pronunciarse, conformación de equipos de trabajo conjuntos, etc.

Lo expuesto se encuentra previsto en la Ley 20.630 de Chile, más precisamente en el artículo 41-E (Punto 7):

*“Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas podrán proponer al Servicio un acuerdo anticipado en cuanto a la determinación del precio, valor o rentabilidad normal de mercado de tales operaciones. Para estos efectos, en la forma y oportunidad que establezca el Servicio mediante resolución, el contribuyente interesado deberá presentar una solicitud con una descripción de las operaciones respectivas, sus precios, valores o rentabilidades normales de mercado y el periodo que debiera comprender el acuerdo, acompañada de la documentación o antecedentes en que se funda y de un informe o estudio de precios de transferencia en que se hayan aplicado a tales operaciones los métodos a que se refiere este artículo. El Servicio, mediante resolución, podrá rechazar a su juicio exclusivo, la solicitud de acuerdo anticipado, la que no será reclamable, ni admitirá recurso alguno. En caso de que el Servicio acepte total o parcialmente la solicitud del contribuyente, se dejará constancia del acuerdo anticipado en un acta, la que será suscrita por el Servicio y un representante del contribuyente autorizado expresamente al efecto, debiendo constar en ella los antecedentes en que se funda. El Servicio podrá suscribir acuerdos anticipados en los cuales intervengan además otras administraciones tributarias a los efectos de determinar anticipadamente el precio, valor o rentabilidad normal de mercado de las respectivas operaciones. **Tratándose de la importación de mercancías, el acuerdo deberá ser suscrito en conjunto con el Servicio Nacional de Aduanas. El Ministerio de Hacienda establecerá mediante resolución el procedimiento a través del cual ambas instituciones resolverán sobre la materia.***

El acuerdo anticipado, una vez suscrita el acta, se aplicará respecto de las operaciones llevadas a cabo por el solicitante a partir del mismo año comercial de la solicitud y por los tres años comerciales siguientes, pudiendo ser prorrogado o renovado, previo acuerdo escrito suscrito por el contribuyente, el Servicio y, cuando corresponda, por la otra u otras administraciones tributarias.

El Servicio deberá pronunciarse respecto de la solicitud del contribuyente ya sea concurriendo a la suscripción del acta respectiva o rechazándola mediante resolución, dentro del plazo de 6 meses contado desde que el contribuyente haya entregado o puesto a disposición de dicho Servicio la totalidad de los antecedentes que estime necesarios para resolverla. En caso de que el Servicio no se pronuncie dentro del plazo señalado, se entenderá rechazada la solicitud del contribuyente, pudiendo este volver a proponer la suscripción del acuerdo. Para los efectos del cómputo del plazo, se dejará constancia de la entrega o puesta a disposición referida en una certificación del jefe de la oficina del Servicio que conozca de la solicitud.

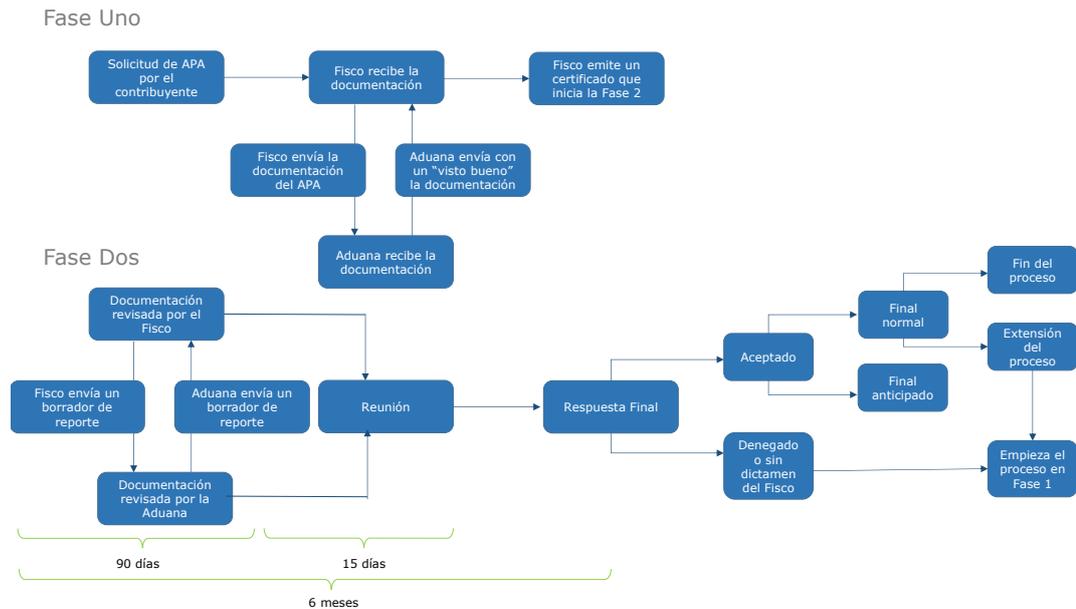
El Servicio podrá, en cualquier tiempo, dejar sin efecto el acuerdo anticipado cuando la solicitud del contribuyente se haya basado en antecedentes erróneos, maliciosamente falsos, o hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. La resolución que se dicte dejando sin efecto el acuerdo anticipado, deberá fundarse en el carácter erróneo de los antecedentes, en su falsedad maliciosa o en la variación sustancial de los antecedentes o circunstancias esenciales en virtud de las cuales el Servicio aceptó la solicitud de acuerdo anticipado, señalando de qué forma éstos son erróneos, maliciosamente falsos o han variado sustancialmente, según corresponda, y detallando los antecedentes que se han tenido a la vista para tales efectos. La resolución que deje sin efecto el acuerdo anticipado regirá a partir de su notificación al contribuyente, salvo cuando se funde en el carácter maliciosamente falso de los antecedentes de la solicitud, caso en el cual se dejará sin efecto a partir de la fecha de suscripción del acta original o de sus renovaciones o prórrogas, considerando la oportunidad en que tales antecedentes hayan sido invocados por el contribuyente. Asimismo, la resolución será comunicada, cuando corresponda, a la o las demás administraciones tributarias respectivas. Esta resolución no será reclamable ni procederá a su respecto recurso alguno, ello sin perjuicio de la reclamación o recursos que procedan respecto de las resoluciones, liquidaciones o giros de impuestos, intereses y multas dictadas o aplicadas por el Servicio que sean consecuencia de haberse dejado sin efecto el acuerdo anticipado. Por su parte, el contribuyente podrá dejar sin efecto el acuerdo anticipado que haya suscrito cuando hayan variado sustancialmente los antecedentes o circunstancias esenciales que se tuvieron a la vista al momento de su suscripción, prórroga o renovación. Para estos efectos, deberá manifestar su voluntad en tal sentido mediante aviso por escrito al Servicio, en la forma que éste establezca mediante resolución, de modo que el referido acuerdo quedará sin efecto desde la fecha del aviso, pudiendo el Servicio ejercer respecto de las operaciones del contribuyente la totalidad de las facultades que le confiere la ley.

La presentación de antecedentes maliciosamente falsos en una solicitud de acuerdo anticipado que haya sido aceptada total o parcialmente por el Servicio será sancionada en la forma establecida por el inciso primero, del número 4º, del artículo 97, del Código Tributario.

Una vez suscrita el acta de acuerdo anticipado, o sus prórrogas o renovaciones, y mientras se encuentren vigentes de acuerdo a lo señalado precedentemente, el Servicio no podrá liquidar a los contribuyentes a que se refiere, diferencias de impuestos por precios de transferencias en las operaciones comprendidas en él, siempre que los precios, valores o rentabilidades hayan sido establecidos o declarados por el contribuyente conforme a los términos previstos en el acuerdo.

Las actas de acuerdos anticipados y los antecedentes en virtud de los cuales han sido suscritas quedarán amparados por el deber de secreto que establece el artículo 35 del Código Tributario. Aquellos contribuyentes que autoricen al Servicio la publicación de los criterios, razones económicas, financieras, comerciales, entre otras, y métodos en virtud de los cuales se suscribieron los acuerdos anticipados conforme a este número, debiendo dejarse en este caso constancia de la autorización en el acta respectiva, serán incluidos si así lo autorizan, mientras se encuentre vigente el acuerdo, en una nómina pública de contribuyentes socialmente responsables que mantendrá dicho Servicio. Aun cuando no hayan autorizado ser incluidos en la nómina precedente, no se aplicará respecto de ellos, interés penal y multa algunos con motivo de las infracciones y diferencias de impuestos que se determinen durante dicha vigencia, salvo que se trate de infracciones susceptibles de ser sancionadas con penas corporales, caso en el cual serán excluidos de inmediato de la nómina señalada. Lo anterior es sin perjuicio del deber del contribuyente de subsanar las infracciones cometidas dentro del plazo que señale el Servicio, el que no podrá ser inferior a 30 días hábiles contado desde la notificación de la infracción; y/o declarar y pagar las diferencias de impuestos determinadas, y sin perjuicio de su derecho a reclamar de tales actuaciones, según sea el caso. Cuando el contribuyente no hubiese subsanado la infracción y/o declarado y pagado los impuestos respectivos dentro de los plazos que correspondan, salvo que haya deducido reclamación respecto de tales infracciones, liquidaciones o giros, el Servicio girará sin más trámite los intereses penales y multas que originalmente no se habían aplicado. En caso de haberse deducido reclamación, procederá el giro señalado cuando no haya sido acogida por sentencia ejecutoriada o el contribuyente se haya desistido de ella.” (el destacado es propio).

En miras de comprender el proceso del APA, llevado a cabo en el país transandino, *Deloitte Chile* ha facilitado con fines académicos, el siguiente cuadro:



Ahora bien, consideramos un interesante aporte al tema eje de este Trabajo incorporar una muy reciente experiencia en la que se manifestó la ansiada armonización valorativa y que lleva a la práctica la norma *ut supra* indicada.

Es así, que un contribuyente chileno logró arribar -el primero en el mundo- a un APA, entre el SII y el SNA de aquel país. Vale señalar que estos Organismos no están bajo la misma órbita organizacional, como si ocurre en el caso argentino en el que la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas, están bajo la órbita de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

A dicho caso se pudo tener acceso a raíz de la empresa en la cual trabajo (Deloitte Touche Tohmatsu Limited), y a la cual, quiero profundamente agradecer por facilitarme el contacto con los abogados que han llevado adelante crucial tarea en el país vecino para arribar al primer APA en el mundo en el cual el servicio aduanero es parte del APA.

Por motivos de confidencialidad no se podrá revelar mucho más de lo que el lector encontrará en las siguientes líneas, pero como alguna vez en sus clases sugirió el Profesor EDUARDO BAISTROCCHI, sería conveniente crear una red (mediante un Organismo internacional, por ejemplo, la OCDE) en donde el *holding* de cada APA pueda publicarse -con las medidas de confidencialidad correspondientes- a los fines de generar precedentes

que sirvan a todos los contribuyentes, fiscos y servicios aduaneros (a partir de ahora) del mundo.

Yendo al caso chileno, como ya se mencionara, la regulación de dicho país ordena que, si un contribuyente presenta una solicitud de APA formal por escrito al SII que incluya la importación de productos terminados, esto debe ser revisado y acordado por el servicio aduanero.

Una primera etapa generalmente implica una fuerte participación en términos de redacción y presentación del informe de solicitud de APA en la que se deben incluir datos históricos (márgenes de rentabilidad, activos y riesgos) de los últimos dos o tres períodos fiscales y datos pronosticados para los próximos cuatro años a partir de la fecha de solicitud.

En el caso, el contribuyente estaba dedicado al negocio de distribución de agroquímicos, por lo que el SII y el SNA estaban muy interesados en comprender las características de cada producto terminado importado o a importar (precios acordados o a acordar con partes relacionadas, cantidades, adquisiciones a terceros, entre otros datos), supuestos que pueden suceder en el desarrollo normal de la empresa y cómo la empresa estaría cubierta de estas situaciones, la política de precios de transferencia, entre otra información funcional y financiera.

Después de una deliberación interna entre el SII y el SNA, las autoridades mantuvieron varias reuniones con el contribuyente para que éste demuestre la metodología de determinación de precios, los términos y los supuestos críticos de la solicitud formal, en las que se solicitó más información sobre los datos históricos de los productos terminados importados y cómo el contribuyente en atención a sus funciones, activos y riesgos asumidos mantendría su resultado operativo durante la vigencia del Acuerdo.

En los estadios finales del proceso de celebración del APA, el SII y el SNA resolvieron sobre los siguientes hechos:

- a) los datos proyectados sobre los precios de los productos terminados no eran diferentes de los relativos a los precios acordados conforme la información histórica, entonces no existiría una contingencia desde la perspectiva del servicio aduanero;
- b) si el contribuyente no pudiere arribar al resultado operativo esperado para su actividad se realizará un ajuste como parte de su política de precios de transferencia, no directamente ligado a la importación de los productos terminados sino como un ajuste de los ingresos/gastos de la actividad de la compañía.

Como se señalara *ut supra*, el APA firmado tiene una cláusula de confidencialidad que no permite que ninguna de las partes involucradas comparta más información técnica sobre el Acuerdo alcanzado.

Vale señalar que el método de precios de transferencia utilizado fue el del MNT, lo que nos lleva a concluir que, no solo los métodos basados en el precio permiten arribar a una armonización en materia impositiva-aduanera, sino que como quedó demostrado en el caso bajo análisis, también se puede cumplir con el objetivo utilizando un método basado en utilidades.

5.6.2. DCPOIS en Argentina

En aras de contestar la pregunta objeto del presente trabajo y teniendo como faro la armonización de las metodologías aduaneras e impositivas a los fines de arribar a un valor único de la mercadería importada, propiciamos que un reciente procedimiento incorporado en la legislación nacional colabore con el objetivo citado.

Nos referimos en este caso a la Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales (en adelante, las DCPOI). Regímenes de este tipo coadyuvan -según sostienen, distintos Organismos Internacionales, la doctrina internacional y nacional- en particular, a establecer anticipadamente que las operaciones llevadas a cabo por entidades relacionadas derivan en prestaciones y condiciones que se ajustan al principio del operador independiente, máxime cuando su determinación no es una *ciencia*

*exacta*¹⁵⁷ y también a prevenir conflictos entre los actores de la relación jurídico-tributaria.

En este contexto debemos considerar que nos encontramos ante valoraciones aproximadas, como son las de los precios de transferencia, es decir, una estimación del valor de mercado al que se intenta arribar y en las que se aplican apreciaciones subjetivas, por ejemplo, al momento de seleccionar o rechazar comparables o se enfrentan relaciones comerciales o financieras que no son comunes entre partes independientes o en algunos casos hasta inexistentes.¹⁵⁸

Es decir, a través de estos instrumentos se acuerda de antemano la metodología de determinación del valor de ciertas transacciones, comúnmente conocidas como las *transacciones cubiertas*¹⁵⁹. La búsqueda y determinación de esa metodología se perfeccionará a través de distintas etapas, conforme se verá más adelante, las que culminarán con la formalización de un acuerdo previo sobre precios de transferencia o como se los conoce en lengua inglesa *Advance Pricing Arrangements* o *Advance Pricing Agreements* (APA), como ocurrió con el caso chileno expuesto.

Es así que, en virtud de las conclusiones de la acción 14 del Proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios)¹⁶⁰ a las que adhiriera nuestro país- y que aluden a la efficientización de los mecanismos de resolución de controversias incorporados en los convenios para evitar la doble imposición (en adelante CDIs), se propuso al Poder Legislativo el tratamiento de una serie de normas conducentes a reglamentar los aspectos formales de los denominados procedimientos de acuerdo mutuo contemplados en los CDIs suscriptos por nuestro país.

¹⁵⁷ TFN, Sala A, 13/4/2012, “Boehringer Ingelheim SA s/apelación”, consid. II, LL Online Checkpoint.

¹⁵⁸ TFN, Sala B, 15/7/2010, “Nobleza Picardo SACIyF”, consid. VI, LL Online Checkpoint: AR7JUR/49775/2010.

¹⁵⁹ *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, United Nations, New York, 2017, Part B “Design Principles and Policy Considerations, Transfer Pricing in Domestic Law, Advance pricing agreements”, B.1.7.11.

¹⁶⁰ Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14: Informe final 2015*, ap. 2.7 [en línea] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/hacer-mas-efectivos-los-mecanismos-de-resolucion-de-controversias-accion-14-informe-final2015_9789264258266-es#page1

Por otra parte, a raíz de la invitación que formulara el G-20 (el Grupo de los 20 países industrializados y emergentes) a sus países miembros en cuanto a dotar de mayor certeza al sistema tributario, el Poder Ejecutivo propuso implementar en la Ley 11.683, un mecanismo a través del cual el contribuyente y el Fisco nacional puedan establecer los criterios en materia de precios de transferencia para valorar las operaciones transfronterizas que aquel realice.

En el marco de la sanción de la Reforma Tributaria de la Ley 27.430 en nuestro país, se estableció el instrumento de las DCPOI, a través de su título VII referido a Procedimiento Tributario, que incorporó como título IV a la Ley 11.683 este nuevo régimen denominado "Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales".¹⁶¹

A través de este nuevo procedimiento, que se inicia a instancias del contribuyente, este puede requerir a la Administración Fiscal la celebración de una DCPOI, cuyo objetivo es fijar los criterios y metodología para establecer los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones que deban ser testeadas por precios de transferencia.

La DCPOI tendrá carácter vinculante para el contribuyente o responsable y para la Administración respecto del criterio fiscal y la metodología que en ella se exteriorizan para establecer los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad. Tal criterio o metodología serán el resultado de las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados, y que fueran tenidos en cuenta hasta el momento de la suscripción de la DCPOI.¹⁶²

Con las DCPOI se incorpora al régimen tributario -como ya se dijera- un mecanismo que fija criterios y métodos para la determinación de los precios, contraprestaciones o márgenes de utilidad de operaciones internacionales, **vinculante** para el contribuyente y la AFIP, por el período acordado, salvo que se compruebe que las

¹⁶¹ BERTAZZA, Humberto. *Ley de Procedimiento Tributario Comentada*, 1a. Ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2019.

¹⁶² Ley 11.683, art. 217, párr. 2º, inc. c).

circunstancias hayan cambiado desde que el acuerdo se firmó. Dicho acuerdo podría eventualmente incluir a otras administraciones tributarias.¹⁶³

El procedimiento de las DCPOI, ha sido incorporado en la ley 11.683, en el artículo 217, el cual, a la fecha, no se encuentra reglamentado, pero podría ser, en el futuro, un factor crucial a los fines de que los criterios y métodos para la determinación tanto de los precios como de las contraprestaciones o márgenes de utilidad vinculantes entre el contribuyente y la AFIP, sean tomados como prueba por el servicio aduanero, de que el precio pagado o por pagar no ha sido influido por la vinculación entre las partes de la transacción internacional.

El artículo indicado establece el procedimiento y sus características:

a) *“La solicitud deberá formalizarse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos con anterioridad al inicio del período fiscal en el que se realizarán las transacciones que comprenderá la DCPOI. En la solicitud deberá incluirse una propuesta en la que se fundamente el valor de mercado para las transacciones o líneas de negocios involucradas.*

b) *Su presentación no implicará suspensión del transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados, respecto del régimen de precios de transferencia.*

c) *El criterio fiscal y la metodología para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad contenidos en la DCPOI, convenidos en base a las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados, tenidos en cuenta hasta el momento de su suscripción, vincularán exclusivamente al contribuyente o responsable y a la Administración Federal de Ingresos Públicos. En caso de resultar pertinente por aplicación de acuerdos o convenios internacionales, la información de referencia del acuerdo podrá ser intercambiada con terceros países.*

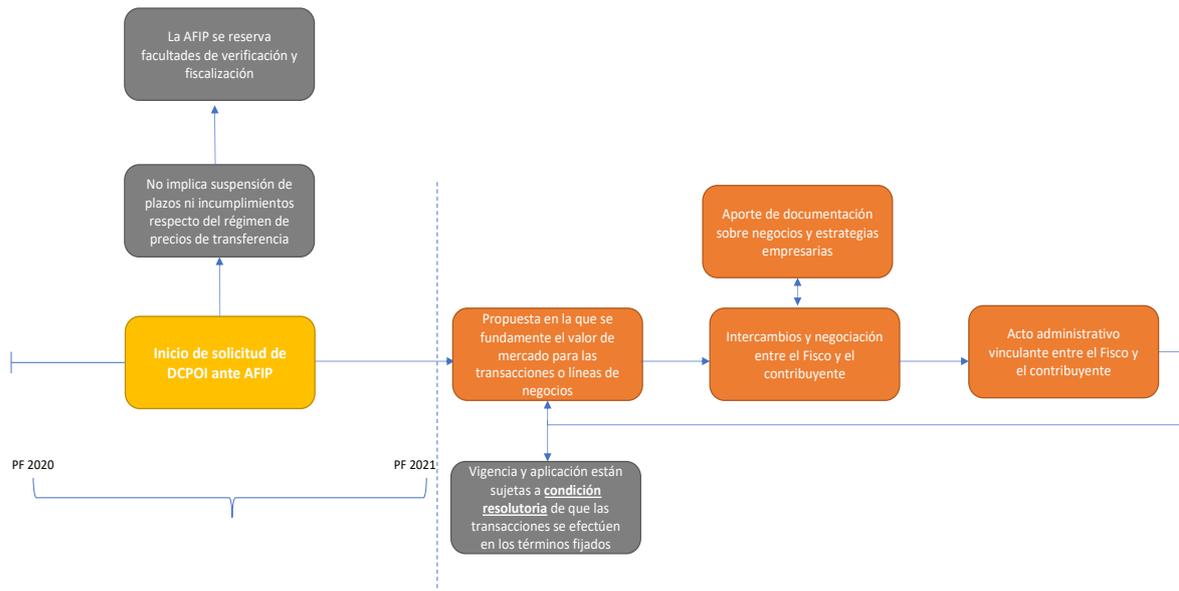
d) *La vigencia y aplicación de la DCPOI estarán sujetas a la condición resolutoria de que las transacciones se efectúen según los términos expuestos en él. La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá dejar sin efecto la DCPOI si se comprueba que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos, ya no representan los que*

¹⁶³ FERREIRO, Juan C., “Precios de transferencia y establecimiento permanente en el marco de la reforma tributaria”, Año VIII, N° 48, junio 2018, ISSN 1851-6610. Disponible en: <https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC48/ferreiro.html>

hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI. Tal medida no afectará la validez de las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI, hasta tanto la decisión no sea notificada al contribuyente.

e) La Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentará la forma, plazo, requisitos y demás condiciones que deberían cumplir los contribuyentes y responsables a los efectos de lo previsto en este artículo. Corresponderá a esta también establecer los sectores de actividad o líneas de negocios que se encuentren habilitados para la presentación de solicitudes.”¹⁶⁴

Si bien dicho procedimiento, en cuanto a su forma, plazos y requisitos está pendientes de reglamentación, proponemos al lector un diagrama con las distintas etapas, que podría presentar el procedimiento aludidos:



Es decir, las DCPOIs se presentan, a la luz del derecho argentino, como una herramienta virtuosa que le permite al contribuyente obtener certeza en el campo

¹⁶⁴ Ley 11.683, art. 217, párr. 2º.

impositivo sobre la metodología y criterios para establecer sus precios de transferencia, entre ellos los relativos a las importaciones intragrupo.

Ahora bien, debemos señalar que el régimen legal instaurado no prevé la participación de las autoridades aduaneras, a pesar de que como ya se mencionara en esta y otras Secciones de este Trabajo las administraciones impositivas y aduaneras estén bajo la misma órbita administrativa de la AFIP.

Pero, si bien no está prevista la participación de las autoridades aduaneras, es importante destacar que parte de la doctrina, opina que sería muy importante que las DCPOI incluyan también **el aspecto aduanero de las transacciones**, pues si los precios son fijados mediante un acuerdo entre el Fisco y el contribuyente, deberían también darle participación en dicho acuerdo a las autoridades aduaneras.¹⁶⁵

Es dable reconocer que, se requerirá una adecuación estructural de la Administración fiscal para asumir las nuevas funciones que se deriven de la implementación de las DCPOI¹⁶⁶ y en particular si se prevé una reforma legislativa que contemple la intervención de funcionarios aduaneros.

¹⁶⁵ DISKENSTEIN, Manuel G., “Precios de transferencia. Modificaciones introducidas por la última reforma tributaria (segunda parte)”, Febrero 2020, [en línea] <http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20191122143955945.html?k=DCPOI#nota32>

¹⁶⁶ BERTAZZA, Humberto. *Ley de Procedimiento Tributario Comentada*, 1a. Ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2019.

6. Conclusiones

Comenzamos este Trabajo preguntándonos si era posible arribar a un valor único para la importación de mercadería en materia aduanera e impositiva todo ello a fin de conformar las bases de imposición de los derechos aduaneros y del impuesto a las ganancias.

Quisiéramos reproducir las palabras del SR. KUNIO MIKURIYA, Secretario General Adjunto de la OMA, quien en el marco de la “Conferencia sobre Precios de Transferencia y Valoración en Aduana” organizada conjuntamente por la OCDE y la OMA, en mayo del año 2006 en Bruselas, explicitó sus conclusiones de ese evento internacional y que también representan las distintas posiciones expuestas en el presente Trabajo:

“Aquellos que están a favor de la convergencia señalan que se presentaría una cuestión de credibilidad si un mismo gobierno tuviera dos sistemas de reglas para la determinación del valor [entre partes vinculadas]. Sostienen que esta situación resultaría en mayores costos de cumplimiento para el sector privado y mayores costos de verificación y aplicación para el gobierno. Dado que las normas sobre transacciones entre partes vinculadas en el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC son relativamente concisas en comparación con los lineamientos -más precisos y exhaustivos- de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, los proponentes sugieren que existe espacio para desarrollar lineamientos o notas explicativas/interpretativas para mejorar su aplicación. Sostienen que este enfoque no implica una revisión del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, sino que está dirigido a complementar y facilitar una adecuada implementación de las reglas actualmente existentes. Este enfoque debería otorgarle a los servicios aduaneros una posibilidad de elección, en lugar de imponerles una obligación. Recomiendan a los servicios aduaneros, en particular, que sigan el análisis funcional descrito en las Directrices de la OCDE para determinar si la vinculación ha influido en el precio. También sugieren que los aportes desde el ámbito aduanero serán beneficiosos para una futura revisión de las Directrices de la OCDE.

Aquellos que se muestran cautelosos con respecto a la convergencia apuntan que los dos sistemas se basan en principios diferentes con relación a la valoración de mercaderías importadas: las aduanas determinan el valor de las mercaderías sobre la base de información disponible al momento de la importación con respecto a transacciones individuales; precios de transferencia determina el valor de las mercaderías sobre la base de información disponible al final del año fiscal y con relación a transacciones agregadas. Argumentan que la convergencia podría ser más costosa que dejar las diferencias existentes como actualmente están. En este

sentido, expresan preocupación sobre la implementación del desarrollo de capacidades en valoración en aduana en países en desarrollo. Su recomendación es focalizar más en mecanismos de resolución de controversias para resolver los problemas que puedan presentarse en relación a las divergencias entre los dos sistemas. Ambas escuelas de pensamiento solicitaron una comparación más exhaustiva de los dos sistemas.”¹⁶⁷

Dicha exposición sobre dos posiciones tan fundadas nos condujo a realizar una tarea investigativa sobre el tema y cuyo resultado hoy presentamos. Al respecto, luego de un análisis exhaustivo del asunto llegamos a las siguientes conclusiones:

a) Abogamos por una perspectiva común

Vale señalar que las posiciones expuestas por el SR. MIKURIYA también se ven reflejadas en las distintas posiciones doctrinarias nacionales; incluso es de hacer notar que aún aquellos autores que se pronuncian por la convergencia entienden que se debería adoptar, como base, la documentación y pruebas producidas en el ámbito impositivo para hacerlas valer en el entorno aduanero mientras que otros sostienen que la valoración aduanera debería ser el pivote para la definición de la base imponible impositiva.

Aquellos que argumentan acerca de la existencia de conflictos de intereses entre las autoridades aduaneras encargadas de preservar la correcta imposición de las importaciones y las autoridades tributarias de hacer lo mismo en relación al impuesto a las ganancias, plantean la imposibilidad de la convergencia con sustento principalmente en que las normas de valoración aduanera son reglas extremadamente sencillas frente a la complejidad de las normas de precios de transferencia, o que se desvirtuarían los preceptos básicos de las Aduanas por cuanto su función principal no solo es la de aplicar la legislación aduanera sino la de ejercer el control del tráfico de los bienes que ingresan y egresan en el territorio aduanero; visión que no compartimos ya que no sería asequible en ningún lugar del mundo y mucho menos en la realidad argentina en la que, la administración aduanera e impositiva son parte de un mismo Organismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos.

¹⁶⁷ “WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation”, Kunio Mikuriya, WCO Deputy Secretary General, *Summary Remarks*, Bruselas, 3-4 Mayo de 2006 [en línea] www.wcoomd.org/ie/En/Past_events/speech/transfer%20pricing%20Mikuriya%20remarks.htm

Otros doctrinarios, con quienes compartimos sus opiniones, abogan a favor de tal convergencia.

Asimismo, hemos visto que, desde ambas perspectivas legislativas, e incluso a través de pronunciamientos jurisdiccionales nacionales y extranjeros, cuando se analizan operaciones entre compañías vinculadas, lo que se pretende es que el precio fijado entre los sujetos relacionados sea de mercado, es decir, observen el principio *arm's length*.

El precio constituye un componente fundamental para la determinación del impuesto a las ganancias y la valoración en aduana de las mercaderías, resultando crucial su exactitud para la correcta determinación de los tributos, toda vez que mientras en el impuesto a las ganancias constituye uno de los extremos de la ecuación que determinará la utilidad sujeta a impuesto, en la mercadería que arriba a la Aduana, es un componente fundamental del costo de la mercadería a introducirse en el circuito comercial o productivo del país de importación.

Sin embargo, hemos visto que un precio de transferencia “*elevado*” puede reducir la base imponible en el impuesto a las ganancias en la jurisdicción del importador y aumentar los ingresos en el país del exportador; por supuesto que un precio de transferencia “*bajo*” tendrá el efecto contrario en los Estados involucrados. Respecto a los efectos aduaneros de los precios utilizados en las transacciones internacionales llevadas a cabo por partes relacionadas, aquéllos tienen un impacto directo en la determinación de los derechos aduaneros. Entonces, cuanto más “*bajo*” sea el precio de transferencia fijado menor será el valor en aduana y, en consonancia lo serán los derechos de importación a integrarse; un efecto contrapuesto ocasionará un precio más “*elevado*”. Desde esta simple lógica, advertimos una pugna entre los intereses recaudatorios de los Organismos impositivo y aduanero.

A ello debemos sumar que, el contribuyente se encuentra sujeto a una potencial doble imposición si las autoridades de contralor mantienen una disparidad de posiciones en la valoración de la mercadería.

Vimos también la existencia de divergencias en cuanto a las regulaciones de valoración impositiva y aduanera además de la expuesta oposición de intereses, la sobre o subfacturación, el arbitraje fiscal, la vinculación entre las partes, el momento del nacimiento del hecho imponible, el mejor método vs. la regla secuencial, el rango intercuartil, la acumulación de transacciones, las regalías vinculadas a intangibles, etc. Por su parte, también desarrollamos los métodos de valoración señalando que algunos de los utilizados en materia de precios de transferencia impositivos, con ciertas limitaciones, podían ser aptos para ser utilizado en el ámbito aduanero.

Sin embargo, a pesar de las diferencias normativas y las existentes también en cuanto a las metodologías, en atención a todo el análisis investigativo practicado no tenemos dudas que la armonización no sólo es deseable, sino también posible a fin de que el contribuyente pueda tener certeza sobre sus precios de transferencia tanto en la liquidación del impuesto a las ganancias, como así de los derechos aduaneros que gravan la importación.

b) Proponemos la adopción del EPT como fuente obligatoria de información a los fines aduaneros

Nos entusiasma mucho ver la experiencia extranjera que hemos desarrollado a lo largo de todo el Trabajo que tiende hacia la armonización y el establecimiento de buenas prácticas para que la autoridad aduanera e impositiva puedan arribar a un valor único de la mercadería importada por operadores vinculados.

La jurisprudencia extranjera es proclive a darle un valor crucial al EPT, preparado con el objetivo de probar la condición de mercado de las transacciones llevadas a cabo entre las compañías relacionadas.

Este instrumento suficientemente respaldado por los hechos, circunstancias, condiciones y documentación fehaciente atinentes a la transacción que se pretende analizar es hábil para demostrar que la vinculación no ha incidido en el precio, así como también para permitir conciliar los ajustes impositivos que impactan en el precio que se evalúa en sede aduanera a los fines de fijar los tributos aduaneros, particularmente se lo consideró apto como una prueba preconstituida apta que permite a las autoridades

aduaneras aceptar ajustes compensatorios y en algunos casos hasta para habilitar el reintegro de los derechos aduaneros ingresados en exceso.

c) Formulamos la aplicación del instituto de las correcciones simétricas

A su vez, frente a la problemática de la potencial doble imposición interna, ensayamos como posible solución, la aplicación del instituto de las correcciones simétricas establecido en la ley de procedimiento tributario.

Creemos que este instituto, debido a los argumentos vertidos en la Sección correspondiente, es una herramienta sumamente eficaz para introducir plenamente en nuestro derecho interno los ajustes compensatorios post-importación, que son reconocidos en el derecho comparado, y evitan al contribuyente caer en un supuesto de doble imposición interna, por el no reconocimiento del precio ajustado en sede aduanera.

Entendemos que la aplicación de esta postura requerirá de la puesta en marcha de nuevas prácticas administrativas, en particular, el fortalecimiento de la capacitación de los integrantes de ambas áreas -impositiva y aduanera- a los fines de encarar un trabajo mancomunado desde la óptica de los precios de transferencia y de la valoración aduanera a fin de aplicar el citado instituto con la debida confiabilidad técnica.

d) Promovemos la expedita implementación de las DCPOIs

Asimismo, ansiamos como operadores del derecho, la pronta reglamentación del procedimiento de las DCPOI, dado que será una herramienta que contribuirá a dar certeza vinculante respecto de la metodología de valoración, en principio en el campo del impuesto a las ganancias

Sin hesitación alguna, creemos prudente proponer que, al momento de reglamentarse el procedimiento de las DCPOI, el Poder Ejecutivo y la AFIP, tengan en cuenta la importancia de la obligatoriedad de la intervención del servicio aduanero – como se da en muchas legislaciones, entre ellas en la chilena-, dado que, en toda operación internacional entre partes vinculadas, aquél es una parte necesariamente involucrada. Sin

perjuicio de lo expuesto, estimamos que sería aconsejable darle carácter legislativo a la citada propuesta.

El proceso de las DCPOI habilitado al contribuyente multinacional, es un instrumento jurídico que permitirá generar previsibilidad, certidumbre y evitar extensas y costosas controversias administrativas y judiciales. Estas bondades se verán acrecentadas sí se pone en práctica la propuesta efectuada en el párrafo precedente.

Hemos visto en la experiencia extranjera que el trabajo mancomunado es posible, y refuerza nuestra posición, el hecho de que la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas -en nuestro país- se encuentren bajo la misma órbita administrativa, la Administración Federal de Ingresos Públicos. Ello garantizará una mayor seguridad jurídica para el contribuyente y una administración fiscal más eficiente.

Nuestra propuesta también requerirá que la AFIP refuerce la especialización de sus agentes impositivos y aduaneros, así como incentive un accionar coordinado de ambos Organismos que le dependen.

e) Concluimos que es posible arribar a un valor único para la importación de mercaderías en materia impositiva y aduanera

De acuerdo con todo lo expuesto en el presente Trabajo, entendemos que están dadas todas las condiciones para poder arribar a un valor único en la importación de mercaderías que satisfaga el cumplimiento de las normativas impositiva y aduanera.

La definición de un valor único, teniendo como premisa la posibilidad de armonización de las normas y/o prácticas administrativas conforme fue desarrollado, es necesaria por diversas razones:

- a) permitir al contribuyente tener certeza jurídica sobre la carga fiscal de sus transacciones de importación de bienes;
- b) evitar la doble imposición interna, perjudicando las finanzas del contribuyente;
- c) evitar la aplicación de sanciones pecuniarias por declaraciones comprometidas inexactas ante el servicio aduanero;

d) evitar, por un lado, el dispendio jurisdiccional y administrativo por conflictos que pueden hasta llegar a desincentivar la inversión de capital genuino en nuestro país y, por otro lado, diferir la recaudación tributaria hasta la resolución de dichas divergencias;

e) mejorar la recaudación tributaria, en particular con menores costos de administración, si se arbitra una mayor comunicación entre las autoridades fiscales y aduaneras que, recordemos, en nuestro país se encuentran bajo la órbita del mismo órgano administrativo. Ello posibilitará también sostener el gasto público y atender a las necesidades de millones de argentinos.

Finalmente, solo cabe agregar que, si las reglas son precisas, oportunas y transparentes, los contribuyentes multinacionales mejorarán su cumplimiento, el erario crecerá, para beneficio de todos los argentinos, y permitirá que podamos llevar adelante un país con seguridad jurídica y estabilidad económica en el largo plazo, como profundamente ansiamos.

7. Bibliografía

Documentos internacionales

Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994. Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

European Commission – General Taxation and Customs Union - Value added tax committee, Working Paper N° 923. “*Possible VAT implications of Transfer Pricing*”, Bruselas, 28/02/2017 [en línea]

<https://circabc.europa.eu/sd/a/55d34dce-faf8-42ba-8ec6-381a98540b9c/923%20-%20VAT%20Implications%20of%20Transfer%20Pricing.pdf>

Manual de Procedimientos Mercosur de Control del Valor en Aduana, Decisión del Mercosur 16/2010, Capítulo II, Sección C. [en línea]

<http://www.saij.gob.ar/16-internacional-manual-procedimientos-mercosur-control-valor-aduana-rmd2010000016-2010-08-02/123456789-0abc-de6-1000-00102dserced>

Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y Arancel Externo Común (AEC) 2017 (Basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, actualizado con su VI Enmienda). Disponible en:

<http://historico.tarifar.com/tarifar/html/temp/1-anexo-i-ncm-2017-vi-enmienda.pdf>

OMA, “*Guía de la OMA sobre Valoración en Aduana y Precios de Transferencia*”, [en línea]

<http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/es/pdf/topics/key-issues/revenue-package/guía-de-la-oma-sobre-valoración-en-aduana-y-precios-de-transferencia.pdf?db=web>

OMC, “*Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana*” [en línea]

https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm

OMA, “*Convención Internacional de Kyoto para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros*”. 2006. [en línea]

http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx

Reportes periodísticos

Deloitte, 2018 Country Guide, “The link between Transfer Pricing and Customs Valuation” [en línea]

<https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/transfer-pricing-customs-valuation-country-guide.html>

El Cronista, 29/8/2005, “La AFIP pone la lupa sobre los precios de transferencia”, [en línea]

<https://www.cronista.com/impresageneral/La-AFIP-pone-la-lupa-sobre-los-precios-de-transferencia-20050830-0076.html>

iProfesional, 25/03/2011, “La AFIP reforzó controles sobre las operaciones vinculadas” [en línea]

<https://www.iprofesional.com/notas/113450-La-AFIP-reforzo-controles-sobre-las-operaciones-de-empresas-vinculadas>

WCO/OECD Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation. KUNIO MIKURIYA, WCO Deputy Secretary General, *Summary Remarks*, Bruselas, 3-4 Mayo de 2006 [en línea]

www.wcoomd.org/ie/En/Past_events/speech/transfer%20pricing%20Mikuriya%20remarks.htm

Legislación argentina

Constitución de la Nación Argentina. *Disponible en Base de Datos Legislativa Infoleg.*

Ley N° 11.683, t.o. por el decreto 821/1998 (BO 20/7/1998) y modificaciones. Disponible en Base de Datos *Infoleg – Información Legislativa.*

Ley N° 20.628, texto ordenado por el Decreto 824/2019 (B.O. 6/12/2019). Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa.*

Ley N° 22.415. Disponible en Base de Datos *Infoleg -Información Legislativa*.

Ley N° 23.311 (B.O. 15/07/1986). Disponible en *Base de Datos Infoleg – Información Legislativa*.

Ley 23.349, (B.O. 25/08/1986). Nuevo Régimen Impuesto al Valor Agregado. *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Ley N° 23.548 (B.O. 26/01/1988) Coparticipación Federal Régimen Transitorio. *Disponible en Base de Datos Legislativa Infoleg*.

Ley N° 24.425 (Suplemento B.O. 05/01/1995) *Disponible en Base de Datos Infoleg – Información*

Ley N° 24.674. (B.O. 16/08/1996). Impuestos internos. *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Ley N° 25.063 (B.O. 30/12/1998) *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Ley N° 25.784 (B.O. 22/10/2003) *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Ley N° 27.467. *Disponible en Base de Datos Legislativa Infoleg*.

Decreto PEN N° 509/07 y sus modificaciones. *Disponible en Base de Datos Legislativa Infoleg*.

Decreto PEN N° 618/97. *Disponible en Base de Datos Normativa de Infoleg*.

Decreto PEN N° 862/2019. *Disponible en Base de Datos Normativa de Infoleg*.

Decreto N° 99/2019. (B.O. 27/12/2019), Reglamentación de la Ley N° 27.541. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.
Reglamentación de la Ley N° 27.541. Disponible en Base de Datos *Infoleg - Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) N° 1122/2001. *Disponible en Biblioteca Electrónica de AFIP*.

Resolución General (AFIP) N° 2010/2006. *Disponible en Biblioteca Electrónica de AFIP*.

Resolución General (AFIP) N° 2281/2007 (B.O. 02/08/2007). *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Resolución General AFIP N° 2937/2010 (B.O. 15/11/2010). *Disponible en Base de Datos Infoleg - Información Legislativa*.

Resolución General (AFIP) N° 4419/2019. *Disponible en Biblioteca Electrónica de AFIP*.

Comisión Arbitral. Resolución General (C.A.) N° 13/2016. cit. art. 1°.

Legislación extranjera

Bolivia. Ley N° 549. Disponible [en línea] <https://www.lexivox.org/norms/BO-L-N549.html>

Chile. Ley N° 20.956 (DO 26/10/2016). Disponible [en línea] http://www.sii.cl/normativa_legislacion/dl824.pdf

Jurisprudencia nacional

CSJN, “Eduardo Loussinian S.A.C.I.F.I.A.” s/ Recurso de Apelación”. Fallos: 305:1411.

CSJN, “Rectificaciones Rivadavia SA c/AFIP s/ordinario”. Fallos 334:875.

CSJN, “Cameronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/Amparo” C. 486. XLIII. REX 15/04/2014, Fallos: 337:388

CSJN, “Toyota Argentina S.A. s/DGI”, Fallo del 2/09/2014. Disponible en <http://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/>

CSJN, “Nidera SA c/DGI s/Varios”, del 09/08/2016, Cita online: EOLJU179650A, Disponible en: www.eol.errepar.com

CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala I, 13/09/2016, “Alfred C. Toepfer International S.A.”, [en línea] www.errepar.com

CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala I, 2/4/1997 “Pennsylvania SA”, 4/8/1994, “A. Jordan Cruz Hijos SA”,

CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala III, “Stiefel Argentina SA c/DGI s/Recurso de organismo externo”, del 18/06/2019, Cita online: EOLJU188176A, Disponible en www.eol.errepar.com

CNFed. Contenciosoadministrativo Sala V, 10/07/2015, “Mattel Argentina SA”. Disponible en Consulta Pública del Poder Judicial de la Nación. Expte. Nro. 55.551/2014.

CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, 31/10/2017, “Cargill SACI c. EN-AFIP-DGI-R. 79/2010 84/2010 y otros s/DGI”. Disponible en www.eol.errepar.com

CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala V, “Productos Roche S.A. Química e Industrial c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, del 29/11/2018. Cita online: EOLJU186687A, Disponible en: www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, 17/11/1997 “Asociación Civil Jockey Club”; 28/11/2000, “Laboratorios Motter”. Disponible [en www.eol.errepar.com](http://www.eol.errepar.com)

TFN, Sala A, 17/2/2000, “Frigoríficos Alberdi SA”. Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, 5/11/2001, “Asociados Internacionales SA”, Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, 3/12/2002 “Cementos Avellaneda S.A”, LL 2003-D-2010, IMP 2003-A-558, LL Online: AR/JUR/825/2002.

TFN, Sala A, 20/9/2004, “Concesionaria Vial Metropolitana SA”. Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, 15/12/2006, “Alto Palermo”. Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, “Daimlerchrysler Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 02/09/2009. Cita online: EOLJU114405A. Disponible en: www.eol.errepar.com

TFN, Sala A, 13/4/2012, “Boehringer Ingelheim SA s/apelación”, consid. II, LL Online Checkpoint.

TFN, Sala A, “Nike Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 16/08/2017, Cita online: EOLJU183444A. Disponible en: www.eol.errepar.com

TFN, Sala B, 14/3/2006, “Shell CAPSA”. Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala B, “Volkswagen Argentina S.A. s/recurso de apelación”, del 11/12/2009, Cita online: EOLJU114193A, Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala B, “Aventis Pharma S.A. s/recurso de apelación s/impuesto a las ganancias” del 26/2/2010. Cita online: EOLJU114015A. Disponible en www.eol.errepar.com

TFN, Sala B, 15/7/2010, “Nobleza Picardo SACIyF”, consid. VI, LL Online Checkpoint: AR7JUR/49775/2010.

TFN, Sala E, 15/2/2019. “Maltería Pampa S.A. c/ DGA s/recurso de apelación”, Expte. N° 35.098-A [en línea] <http://web.tarifar.com/modulos-tarifar/jurisprudencia/>

Jurisprudencia extranjera

Jurisdicción de Primera Instancia. Reclamo 123 de Epson Chile contra el Servicio de Aduana de San Antonio, Chile del 27/7/2007. Disponible [en línea] <https://www.aduana.cl/aduana/site/artic/20110411/pags/20110411123329.html>

Jurisdicción de Primera Instancia. Reclamo 253 de Epson Chile contra el Servicio de Aduana de San Antonio, Chile del 30/4/2009. Disponible [en línea] <https://www.aduana.cl/resolucion-219-20-04-2012/aduana/2012-04-27/114421.html>

High Court of Kenya at Nairobi, Income Tax Appeal N° 753 of 2003, 17/09/2003, “Unilever Kenya Ltd v. Commissioner of Income, Apelación del impuesto sobre la renta 752/753 de 2003”, [en línea] <http://kenyalaw.org/caselaw/cases/view/12804>.

Federal Court of Australia, Victoria District Registry. General Division. 15/02/1994, “Mattel Pty Ltd.v. Collector of Customs”, [en línea] www.fedcourt.gov.au/publications/judgments

Tribunal Supremo Español, Sala Contencioso, Madrid, Sección 2da., 30/11/2009. N° de Recurso: 3582/2003. STS 7507/2009, [en línea] <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/aeb4379b15c35f73/20100107>

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia Europeo, Sala Primera, “Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH y Hauptzollamt München”, del 20/12/2017, Disponible [en línea] <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=198053&pageIndex=0&doclang=es&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=124225>

Consultas, comentarios, reglas o Memorándums

International Chamber of Commerce (ICC). Transfer pricing and customs valuation. Policy Statement (2015), [en línea]

<https://iccwbo.org/publication/icc-policy-statement-transfer-pricing-and-customs-valuation-2015/>

EE.UU. Customs Ruling HQ W548314 Commercial and Trade Facilitation Branch, May 16, 2012. Disponible en:

https://www.customsmobile.com/rulings/docview?doc_id=HQ+W548314

U.K. Notice 252. Disponible en:

<https://www.gov.uk/government/publications/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics#method-1---buyer-and-seller-related>

Canadá. Memorándum D13-4-5. Disponible en:

<https://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-5-eng.html>

Opinión Consultiva 4.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana. Ver *Customs Valuation Compendium, WTO Agreement and Texts of the Technical Committee on Customs Valuation*.

Libros

BERTAZZA, Humberto. *Ley de Procedimiento Tributario Comentada*, 1a. Ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2019.

BRACCIA, Mariano, “*Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional*”, - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018.

FERNÁNDEZ, Luis O., “*Impuesto a las Ganancias 4ª Edición: teoría, técnica y práctica*”, La Ley, 2019. Pág. 435.

JOVANOVICH, Juan M., “*Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it possible to harmonize customs and taxes rules?* Tesis de posgrado en el Institute of Comparative

Law, McGill University, Montreal, Agosto 2000. Kluwer Law International, Volume 28, of “Series on International Taxation”, London, 2002.

LEVEY, M., *Taxation of Foreign Controlled Business*, (WL, 2000), párrafo 8.05[10][f], [en línea] WL (Levey, Taxation of Foreign Controlled Business, Tax Treatises).

Artículos de doctrina nacional y extranjera

ASIAÍN, Jorge H; “*Transfer pricing*”, trabajo publicado en el Boletín de Asociación Argentina de Estudios Fiscales de Junio de 1997, pág. 25 y reeditado en el Tomo I de Doctrina de la AAEF 1994-1998, pág. 174.

BARREIRA, Enrique C., “*El “valor en aduana” y los “precios de transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno*”. Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF), Julio 2001.

BIBILONI, Mario J. “*Valoración aduanera y precios de transferencia. Acerca de las ventajas a las que conduce la compatibilidad normativa*” [...]

BIBILONI, Mario J., “*Los precios de transferencia y el valor en aduana. Aportes para superar los aspectos conflictivos que dificultan la convergencia normativa y procedimiento*”, Tema 6 del 2do. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano de la IFA, Buenos Aires, 2010.

DUBOIS, Fernando. “*Propuestas a problemas concretos. Las correcciones simétricas*” Enero 2014, [en línea] Doctrina Tributaria Errepar
<http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20131210124256993.html?k=correcciones%20simétricas>

DISKENSTEIN, Manuel G., “*Precios de transferencia. Modificaciones introducidas por la última reforma tributaria (segunda parte)*”, Febrero 2020, [en línea]
<http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20191122143955945.html?k=DCPOI#nota32>

FERREIRO, Juan C., “*Precios de transferencia y establecimiento permanente en el marco de la reforma tributaria*”, Año VIII, N° 48, junio 2018, ISSN 1851-6610. Disponible en: <https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC48/ferreiro.html>

GOLDEMBERG, Cecilia. “*Comentarios sobre nuevos pronunciamientos del TFN en precios de transferencia*”. Enero 2011. Disponible en línea Doctrina Tributaria Errepar.

JOVANOVICH, Juan M., “*Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las Directrices de la OCDE en el contexto del Artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC*”. Período Económico Tributario (PET), Editorial La Ley (2005-332-4)

MACEDO, Leonardo. “*Customs Valuation and Transfer Pricing. Documentation*”, Tax Administration Review CIAT, AEAT, IEF N° 45, September 2019.

RAJMILOVICH, Darío M., “*Política fiscal para el impuesto a las ganancias bajo la coyuntura global actual. El caso de los servicios intragrupo y de los regímenes de transparencia fiscal internacional*”, Doctrina Tributaria ERREPAR, junio 2009. [en línea]
<http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20110807085706416.html?k=dario%20rajmilovich%20arbitraje%20fiscal>

VIVAS, Juliana. “*La valoración aduanera como instrumento para la protección de la industria nacional*”. Separata temática N° 14 – Año 2° - 2011. Administración Federal de Ingresos Públicos.

Publicaciones de la OECD/ONU

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 21/11/2017, [en línea]
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es#page1

Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, revisión 2011, [en línea]

https://www.un.org/esa/ffd//wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

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

Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, United Nations, New York, 2017, Part B “Design Principles and Policy Considerations, Transfer Pricing in Domestic Law, Advance pricing agreements”, B.1.7.11.

Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14: Informe final 2015*, ap. 2.7 [en línea]

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/hacer-mas-efectivos-los-mecanismos-de-resolucion-de-controversias-accion-14-informe-final2015_9789264258266-es#page1

UNCTAD. *Trade and Developing Report*. 2019 [en línea]

https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2019_en.pdf

Material no publicado

Apuntes de clase de la materia “*Tributo y Procedimiento Aduanero*”, dictada por el Dr. Juan Martín Jovanovich en el marco de la Maestría en Derecho Tributario. UTDT, 2019.