

APAs, BAPAs y MAPs, ¿La solución a las controversias en Materia de Precios de Transferencia, frente a las inconsistencias probatorias de la A.F.I.P?

ALUMNO: GONZALO CERONE

LEGAJO: 13Q417

TUTOR: MILTON GONZÁLEZ MALLA

ÍNDICE:

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1

- Nociones preliminares.
- Punto de partida, nociones básicas. Conceptualización del problema:
 - I) Que son los precios de transferencias.
 - II) El principio “*Arm’s Length*”: Características y operatividad. Las “*Guidelines*” de la OCDE.
 - III) Métodos para la determinación de la Ganancia. Caracterización de la Normativa Argentina
 - IV) Nociones prácticas en la implementación de los precios de transferencia.
- Conclusión del Capítulo 1.

CAPÍTULO 2.

- Nociones preliminares.
- Tratamiento de la Jurisprudencia Argentina en los principales antecedentes.
 - Laboratorios Bago.
 - Ericcson.
 - Daimlerchrysler Argentina S.A , Volkswagen (12-2009) y Volkswagen (8-2010)
 - Aventis Pharma.
 - Nobleza Piccardo.
 - Alfred C. Toepfer International S.A
 - Toyota Argentina S.A
 - Boehringer Ingelheim S.A
- Conclusión del Capítulo 2

CAPÍTULO 3:

- Nociones Preliminares.
- Advanced Pricing Agreements, Bilateral Advanced Pricing Agreement y Mutual Agreement Procedures. ¿Qué son?, ¿Para que sirven?-
 - I. Definición de Advanced Pricing Agreement (APAs) y Bilateral Advanced Pricing Agreement (BAPAs).
 - II. Definición de Mutual Agreement Procedures (MAPs).
 - III. Situación en el plano internacional de los APAs.
 - Estados Unidos.
 - Alemania.
 - Japón.
 - Australia.
 - México.
- Porque la implementación de estos instrumentos sería una solución eficaz para la situación argentina.
- Conclusión del Capítulo 3.

CONCLUSIÓN DEL TRABAJO.

FUENTES CONSULTADAS.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las principales características del mundo actual es poseer una economía globalizada. Además, la vinculación empresarial a diversas escalas ha formado parte de una realidad imposible de ignorar. En efecto, las empresas multinacionales se han reorganizado y estructurado de manera tal que se reduzca el impacto fiscal de sus operaciones.

En ese sentido, las transacciones vinculadas con precios de transferencia constituyen una cuestión cotidiana en el mundo empresarial moderno y desde hace más de 50 años se ha comenzado a discutir en los tribunales de todo el mundo.

Ahora bien, en lo que respecta a la República Argentina, sin lugar a dudas se puede afirmar que en un país con déficit fiscal crónico y con una alta voracidad fiscal, no resulta extraño detectar un creciente interés por parte del Estado en las operaciones de las empresas multinacionales con el fin de detectar posibles manipulaciones de precios en el comercio internacional.

De manera preliminar, cabe destacar que en nuestro país, las industrias más fiscalizadas por el momento son la farmacéutica, automotriz y exportadoras de cereales y oleaginosas. Esto puede deberse al gran volumen de dinero que mueven dichos sectores, y por ser éstos los que, a criterio del Fisco, con mayor frecuencia manipulan precios con el objeto de erosionar la Base Imponible.

Además, la República Argentina se caracteriza por una larga costumbre litigiosa en la mayoría de los fueros judiciales¹. En ese sentido, uno de los mayores tópicos que frecuentemente es llevado a la justicia se vincula la revisión de todos aquellos actos emanados del Estado, en ejercicio de su poder de policía, especialmente en aquellos en los que existe una repercusión patrimonial, como claramente son las cuestiones impositivas.

Una posible explicación al alto índice de litigios en materia de Precios de Transferencia podría deberse al hecho de que en la República Argentina no existe la posibilidad de realizar “APAs” (Advanced Pricing Agreement), “BAPAs” (Bilateral Advanced Pricing Agreement), cuando la situación así lo requiera. Por otro lado, también existe otro instrumento denominado “MAPs” (Mutual Agreement Procedure), el cual está fijado en ciertos convenios para evitar la Doble Imposición, pero ha sido de escasa utilización en el país².

Dichos instrumentos “tienen como propósito ser un sustituto de los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa (auditoría), judicial (litigio) y de los Tratados

¹ En efecto, según el Informe Anual de Actividades 2014 Argentina es uno de los países que lidera el índice de litigiosidad en Latinoamérica.

Ver también <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/28/06/2012/doctrina-del-dia-aumento-de-litigiosidad-y-proteccion-de-creditos-laborales>

² Al respecto, leer el Capítulo 3, donde se lo detalla más específicamente.

para Evitar la Doble Imposición, para resolver asuntos relacionados con los precios de transferencia”³.

En concordancia con ello, frente a la ausencia de mecanismos alternativos para arribar a soluciones novedosas, el litigio se transforma en la principal herramienta con la que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) para reclamar a los contribuyentes que no honran sus obligaciones tributarias. Como contrapartida de esta clara tradición pleitista, se obtiene rica y abundante jurisprudencia, que en cierta manera hace posible tanto adelantar futuras posiciones del Fisco, como la opinión de los diversos tribunales.

No obstante la postura adoptada por el Estado Nacional, cabe destacar que la mayoría de los precedentes que surgen tanto del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante TFN) como de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (en adelante CNACAF) muestran, en principio, **una tendencia Pro-Contribuyente**⁴.

Esta posición asumida por los organismos jurisdiccionales mencionados en el párrafo anterior tiene una clara explicación, que en esencia, no resultaría muy diferente a la que podría darse en cualquier otro proceso judicial: la importancia trascendental que se le otorga a la prueba. Así, los ajustes impositivos efectuados por la AFIP en materia de precios de transferencia deben encontrarse fundados en pruebas sumamente técnicas que suelen resultar complicadas tanto de analizar como de efectuar. Un claro ejemplo de esta dificultad, es la complejidad para demostrar cuando los bienes resultan comparables entre sí a efectos de obtener un precio determinado, o cuando una operación fue realizada en condiciones normales o de mercado.

A raíz de estas posibles complicaciones, se detecta en numerosos fallos, **una clara alusión de los magistrados a la falencia probatoria de la AFIP para sostener sus argumentos y, por ende, generar una convicción que lleve a una sentencia favorable a las pretensiones del Fisco**. En ese sentido, Enrique Palacios afirma que “la prueba representa un elemento sumamente necesario para demostrar pretensión judicializada, y en tal sentido, poder sustentar con firmeza todos los extremos que se llevan a colación en un proceso judicial”⁵.

Teniendo en cuenta los frecuentes rechazos por parte de la justicia⁶ de la postura adoptada por la AFIP en los litigios es que el presente trabajo tiene como principal objetivo demostrar que la vía más óptima en términos de administración tanto de justicia como de administración pública resultaría ser la adopción de APAs.

³ Ramírez, Antonio y Ussuel, Jean en “Resoluciones Anticipadas de Precios de Transferencia”. Informe KPMG México. Marzode, 2013, p.1

⁴ En efecto, la Justicia solamente le asignó razón a los extremos argumentados por el Fisco en los autos “DaymlerChrysler” (TFN, Sala A), Alfred C. Toepfer Internacional S.A” (TFN, Sala D) y Boehringer Ingelheim S.A. s/ apelación (TFN, Sala A). Dicha cuestión se analizará en el Capítulo 2.

⁵ PALACIOS, Lino E., *Manual de Derecho Procesal Civil*. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, p. XXXX.

⁶ A los efectos de este trabajo, se considerará al TFN como un órgano integrante de la justicia, sin perjuicio de su dependencia del Poder Ejecutivo Nacional.

Las constantes falencias probatorias de las cuales adolece el Fisco, y los altos costos materiales de afrontar litigios que en su mayoría se pierden, sirven como disparador central para considerar la adecuación normativa y estratégica para la adopción de dichos instrumentos.

CAPÍTULO 1

Nociones preliminares del capítulo:

En el presente capítulo se hará una breve descripción histórica y metodológica sobre los Precios de Transferencia, sus principios y una sucinta descripción de cómo efectuar un “estudio de precios de transferencia”. Todo lo cual resulta necesario no sólo para poder analizar y comprender el motivo de la jurisprudencia imperante en la materia, sino también para detallar concretamente cuáles son los problemas con los que usualmente se encuentra la AFIP a la hora de litigar respecto a esta temática (situaciones que se analizarán en el Capítulo 2).

Punto de partida, nociones básicas pero necesarias. Conceptualización del problema:

I. Qué son los precios de transferencia, por qué surgieron y qué se busca evitar con ellos:

La realidad comercial moderna llevó a una “mundialización” de la actividad económica. A partir de mediados del año 1995, el comercio internacional comenzó a crecer a una tasa mayor que el Producto Bruto Interno (PBI) global.⁷ Tal como lo expresa Ubertazzi: “ni siquiera la crisis internacional de las hipotecas subprime, que comenzó a fines del 2008 y se extendió durante todo el año 2009 y principios de 2010, detuvo esta tendencia alcista del comercio internacional sobre el PBI mundial, situación que se sigue manteniendo en la actualidad.”⁸

En ese sentido, las transacciones realizadas entre sí por las diversas empresas multinacionales representan una situación frecuente en el campo financiero. Además, la realidad comercial mencionada anteriormente hace que, muchas veces por motivos de índole jurídica, impositiva o meramente estratégica, los grandes grupos económicos transnacionales tengan subsidiarias comerciales o integrantes de proceso productivo final.

A modo de ejemplo, y con el fin de conceptualizar lo hasta aquí postulado, le propongo imaginar que una marca de ropa deportiva a la cual denominare “X”, tiene su casa matriz en Alemania, las fábricas que elaboran los productos en Indonesia y la empresa autorizada para vender los productos deportivos de la marca “X” en la República Argentina, la cual a su vez franquicia la distribución y venta de dichos productos en los diversos centros comerciales del país.

Este esquema empresarial simple e hipotético muestra la existencia de varias sociedades o figuras jurídicas, que en esencia, lo único que intentan es vender la indumentaria deportiva. Resulta, por lo menos presumible que, entre cada uno de los empresas señaladas existe una vinculación económica. En este sentido se afirma que “existe vinculación económica de dos o más sociedades cuando existen intereses

⁷ FMI: “*World Economic Outlook Database*” - octubre/2012

⁸ Ubertazzi, Hernán; Val Lema, Manuel en “Precios de Transferencia. A Propósito de la Existencia de una Vinculación Funcional”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XXXV, Enero de 2014.

económicos, financieros o administrativos entre ellas, comunes y recíprocos, control o dependencia”⁹.

La vinculación económica, tal como la que se ejemplificó con las empresas de la ropa deportiva, tomó un rol protagónico que, hoy por hoy, resulta sumamente común para cualquier consumidor o usuario de productos o servicios.

En efecto, la vinculación económica por intermedio de los grandes grupos transnacionales tiene tanta importancia en la actualidad, que en el reporte de Comercio y Desarrollo de las Naciones Unidas del 2007 se estableció, que “existen alrededor de 31 mil empresas transnacionales con más de 900 filiales en el extranjero”¹⁰. Ahora bien, este proceso empresarial tiene diversas implicancias, entre las cuales se encuentran la relacionada con la cuestión impositiva, que es el objeto del presente trabajo.

Con el fin de lograr un aumento en la rentabilidad, las empresas multinacionales pueden realizar planes de negocios estratégicos analizando costos, localización de sucursales, aprovisionamiento, regiones o áreas de negocios y seguramente también planeamiento impositivo. Además, para disminuir la carga impositiva total pueden, a través de la operatoria, se puede asignar activos, funciones y riesgos según convenga en función de la presión fiscal.

Esta clase de situaciones, despertaron la atención de la mayoría de las administraciones fiscales de los países productores desarrollados (o en vías de desarrollo), que se vieron afectadas por estos fenómenos y tuvieron que encontrar mecanismos que eviten ser perjudicados con estas maniobras de elusión fiscal.

Así, el intercambio de bienes y servicios entre empresas vinculadas, tal como el ejemplo de los párrafos anteriores, ha dado origen a la problemática relativa a los precios de transferencia de estos bienes.

La doctrina especializada en la materia, ha definido a los precios de transferencia como “la fijación de precios de las transacciones entre entidades vinculadas por servicios, transferencias de propiedad intangible, alquileres y préstamos. El precio de transferencia determina la división de la ganancia total entre las entidades relacionadas. Como las fuerzas del mercado no controlan necesariamente los precios de las transacciones dentro de un grupo relacionado, los Estados Unidos y muchos otros países han promulgado normas de precios de transferencia y el aumento de los esfuerzos de aplicación para prevenir el uso de precios de transferencia impropias para transferir las ganancias fuera de sus jurisdicciones fiscales”¹¹

En 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante OCDE) emitió los primeros lineamientos denominados “Transfer Pricing Guidelines”, basados en la normativa y experiencia de los países más desarrollados (tales como

⁹ Piraguta, Néstor en “ *La función gerencial en el diseño de proyectos formativos. Revista Cuadernos de Contabilidad, Vol. 10 No. 26*”. Facultad de ciencias económicas y administrativas departamento de ciencias contables. Pontificia Universidad Javeriana Bogotá, 2010.

¹⁰ United Nations Conference on Trade and Development “*The Universe of the Largest Transnational Corporations*”, New York, 2007

¹¹ Marc M. Levey & Steven C. Wrappe “Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy” Pag. 101

EEUU, Japón y lo que ocurría en Europa). En efecto, en el Modelo de 1979, la OCDE definió el principio como “el precio que habrían acordado partes no conexas implicadas en transacciones iguales o análogas en condiciones iguales a análogas en el mercado abierto”.

Cabe destacar que EEUU fue el primer país que emitió normas específicas de precios de transferencia. Así, por ejemplo, en 1928, el Código de Rentas Federal de EEUU **“disponía la posibilidad de realizar ajustes en aquellas situaciones en las cuales se detectaran maniobras donde se manipulen los precios de bienes o servicios con el fin último de erosionar la base imponible. Siguiendo esta línea, el país emitió en 1968 una importante Reglamentación a ese artículo, en la que se incorporaron los primeros métodos que se pueden aplicar para alcanzar el estándar que se conoce como “arm’s length”, o bien que las transacciones se realicen a valores similares a los que hubieran pactado partes independientes”** (el resaltado me pertenece)¹².

Siguiendo este esquema que tenía en cuenta la proliferación de las empresas multinacionales, en el año 1933, la Liga de las Naciones emite el llamado “Reporte Carroll”, donde se recomendaba entonces seguir con los criterios del “Arm’s Length Principle” (el cual será abordado en el Punto II del presente capítulo). A raíz de ello, este principio fue gradualmente trasladado a las legislaciones internas de la mayoría de los países del mundo, siendo posible citar, por ejemplo, el caso argentino (1943), el caso francés (1936) y el caso australiano (1946).

El principio “Arm’s Length” fue sumamente útil hasta la década del ‘70¹³, toda vez que era posible determinar el valor de los bienes tangibles, ya que, en la mayoría de los casos, se podían comparar unos con otros. No obstante ello, teniendo en cuenta la celeridad con el que se mueve el mundo de los negocios, a partir de mediados del siglo XX, empezó a proliferar el comercio de **bienes intangibles** (patentes, marcas, regalías, conocimiento, etc), y con ello, la adaptación de las estrategias fiscales de las empresas para obtener algún beneficio impositivo. Desde entonces, las diversas administraciones fiscales del mundo, comenzaron a lidiar con los declaraciones de los contribuyentes, respecto los precios de transferencia y la planificación que los grandes grupos empresariales hacen con fines de ahorro fiscal.

En 1995 la OCDE publicó por primera vez los “Lineamientos para Empresas Internacionales y Administración Tributaria” que representan las cuestiones trascendentales para tener en cuenta a la hora de analizar las transacciones realizadas por las partes. En el año 2010 se publicó una importante actualización de las mismas.

En síntesis, lo que se busca con estas declaraciones es anular el efecto de una transacción controlada, que altere los precios que regularmente se pagarían en el

¹² Susana Rizzo en “Precios de Transferencia en la Legislación Argentina Actual” http://fiscalex.com.ar/ampliar_art.php?id=3018

¹³ Griffith, H. Miller y O’Connell, en “Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes”. Pag. 20 (www.ifs.org.uk/publications/536)

marco, y que pueden ser manipulados por cualquier persona (física o jurídica) en su propio beneficio.

La normativa (tanto nacional, como internacional) relativa a combatir las distorsiones originadas por la manipulación de los precios busca, esencialmente, evitar que las estrategias de planeamiento tributario puedan dirigir utilidades (o también pérdidas) que sean generadas en un país, y trasladarlo a otro para obtener beneficios impositivos. Por otro lado también se busca limitar la planificación fiscal nociva y crear elementos que permitan verificar que las operaciones de los contribuyentes sean reales y se apeguen a las circunstancias que se hubiesen pactado entre terceros independientes.

II. El principio “Arm’s Length”: Características y operatividad. Las “Guidelines” de la OCDE:

El principio “Arm’s Length” (en adelante como “principio de plena competencia”) es la piedra angular en el estudio de Precios de Transferencia. En efecto, lo que busca es que los precios se pacten como lo hubiesen hecho partes independientes.

El Art. 9 del Convenio de la OCDE establece que “Cuando dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia”.

Este principio consagra que la utilidad o beneficio en una transacción entre cualquiera de las partes (en un principio nació para limitar a las empresas relacionadas) **debe ser la misma que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes**. Se trata de pregonar un tratamiento igualitario entre empresas de un grupo económico transnacional y empresas independientes, toda vez que esta sería la única manera de limitar la planificación fiscal nociva. Al erosionarse la Base Imponible del impuesto, las empresas transnacionales pueden bajar los costos y ofrecer el bien a un precio inferior que seguramente es difícil de alcanzar por las empresas independientes.

La cuestión trascendental en este punto radica en tener indicios o elementos suficientes para determinar cuál es el precio de mercado. En tal sentido, Maisto G. establece los siguientes lineamientos:

- a) “Análisis y comparación de la transacción”: debe analizarse la transacción, a los fines de determinar el tipo de operación que se está llevando a cabo y la posibilidad de ser comparable a alguna otra, con un precio de mercado abierto conocido. En sí, el precio debe identificarse con relación a una operación identificada y única y así mismo, compararse con otra transacción análoga;
- b) Características subjetivas: el precio prudente debe tomar en cuenta las circunstancias especiales que circundan la transacción;

- c) Reconocimiento de la transacción tal como fue legalmente estructurada y el acuerdo contractual privado: la transacción debe estudiarse en la forma legal prevista; así mismo, el precio debe considerar las obligaciones privadas de las partes que no puedan ser dejadas de lado en el análisis de la transacción;
- d) En un mercado abierto: es decir, sin que existan condiciones especiales en el mercado como podrían derivarse de un monopolio; cualquier precio prudente debe basarse en las condiciones del mercado y reflejar las prácticas corrientes;
- e) Disponibilidad de la información: la información debería ser accesible;
- f) Análisis funcional: la determinación del precio debe tomar en consideración las funciones realizadas por las empresas pertenecientes al grupo económico”.¹⁴

Sin embargo, el principio de plena competencia no se aplica en todas las legislaciones en su totalidad. Por lo que, según el mismo Maisto, se pueden identificar cuatro grupos de países según se recoja o no dicho principio:

- a) “Países que se refieren expresamente al principio arm’s length y lo definen. Tal es el caso de Italia, el Reino Unido, Corea y Japón;
- b) Países que refieren expresamente al principio arm’s length sin definirlo. Así ocurre con la mayoría de países que se refieren en general a las “condiciones del mercado” (Argentina, Colombia y México) o a las condiciones que difieren de las acordadas entre partes independientes (Austria, Dinamarca, Finlandia, Suecia y España)
- c) Países que no contienen referencia al principio arm’s length, pero que aplican una doctrina desarrollada que incorpora el principio. Ocurre así en Francia, Bélgica, Alemania, Luxemburgo, Canadá y Países Bajos.
- d) Países que no se refieren al principio arm’s length y en donde la legislación autoriza simplemente a la autoridad fiscal a efectuar un ajuste de los beneficios para reflejar la renta o un beneficio ordinario. Como ejemplo tenemos a EEUU”.¹⁵

En el capítulo VII de los Lineamientos de la OCDE del año 2010, se regulan los principios generales para determinar la correcta aplicación del principio de plena competencia. Así, el objetivo trascendental de las “*Guidelines*” es establecer con la mayor claridad posible el concepto del principio de plena competencia. Estos lineamientos representan una base y guía para la resolución de controversias entre los fiscos y las empresas.

¹⁴ Maisto, G. (1992) Transfer pricing in the absence of comparable market prices, Ponencia General del Tema I del Congreso General de la International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, Vol. 77-a, Subject I.

¹⁵ Herrero Mallol, C. Precio de transferencia internacionales, Editorial Aranzadi, Madrid, 1999. P.23

En efecto, las ya mencionadas guías “proporcionan orientación sobre la aplicación del "principio de plena competencia" a efectos fiscales, de las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas. En una economía global donde las empresas multinacionales juegan un papel importante, los gobiernos deben garantizar que los beneficios imponibles de las empresas multinacionales no se desplazan artificialmente fuera de su jurisdicción y que la base imponible reportada por las empresas multinacionales en su país refleja la actividad económica emprendida en ella. Para los contribuyentes, es “esencial para limitar los riesgos de doble imposición económica que puede resultar de una disputa entre dos países en la determinación de la remuneración de plena competencia para sus transacciones transfronterizas con empresas asociadas”.¹⁶

Dicho instrumento normativo establece que “Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen), o que se pueden realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias”¹⁷.

Cabe destacar que para poder determinar el grado de comparabilidad resulta indispensable valorar las características de las operaciones, así como también si existen otras empresas que hubiesen podido influir con las condiciones de negociación en el Mercado. Es una verdad aceptada que todos los métodos que utilizan el principio de plena competencia, receptan la idea de que todas las sociedades independientes tienen en cuenta las opciones disponibles con el fin de aumentar los márgenes de ganancia, intentando hacer las menores erogaciones posibles.

En tal sentido, con el fin de establecer la comparabilidad entre bienes o servicios, la OCDE estableció ciertas pautas indispensables para ser tenidas en cuenta tanto por el Fisco como por los contribuyentes a la hora de tener que confeccionar un Estudio de Precios de Transferencia, con la finalidad que se utilicen criterios mayoritariamente aceptados. Estos criterios son:

A) Características de los Bienes:

Así, por ejemplo, uno de los elementos que deben ser tenidos en cuenta es las características de los bienes (tangibles o intangibles) de los servicios transados. En efecto, a la hora de analizar la comparabilidad de bienes tangibles, las condiciones de comparación se hacen mucho más sencillas, ya que se puede analizar sus características físicas, sus cualidades, su fiabilidad, su disponibilidad, el volumen de la oferta, y el caso de que se trate de servicios la naturaleza y alcance de los mismos. Un poco más complejo resulta el caso de bienes intangibles (ya que no todos son comparables), en este sentido, se debe analizar la forma de la operación (si se trata de una licencia de venta o de su concesión), el tipo de activo del cual se trata (patentes, marcas, Know How), la duración del activo, y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del bien.

¹⁶ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 1 de Septiembre de 2010. (En adelante Guías OCDE)

¹⁷ Guías OCDE, *op.cit.*, p. 55.

B) Análisis Funcional:

El análisis funcional de cada operación, también representa un elemento trascendental al momento de determinar la comparabilidad y precisar si la transacción se ha realizado siguiendo los términos del principio de plena competencia.

En este sentido, tiene trascendental importancia la remuneración asignada a los servicios o a los bienes sobre los cuales recae la operación. Tal como lo establecen las Guidelines “Este análisis funcional pretende identificar y comparar las actividades con trascendencia económica, las funciones ejercidas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes en la operación. A estos efectos, puede resultar útil comprender la estructura y organización del grupo y cómo estos influyen en el contexto en el que opera el contribuyente”¹⁸

El análisis funcional pretende investigar e identificar si determinadas características que hacen a la operación, pueden determinar la comparabilidad. En efecto, se puede estudiar el diseño, los activos, instalaciones, bienes intangibles, la fabricación, el montaje, la investigación, el desarrollo, la prestación de servicios, la publicidad, el transporte, la distribución, comercialización financiación y gestión de las operaciones.

Asimismo, dentro del análisis funcional debe estudiarse cada uno de los riesgos asumidos por las empresas dentro del margen de la operación. En tal sentido, puede darse que dentro de la transacción, cada parte desee asumir un riesgo diferente (por ejemplo la fluctuación de los costos), teniendo en cuenta los elementos excluyentes de la transacción de los diferentes bienes. Un apartamiento de las condiciones singulares de mercado en la venta de un bien específico, puede demostrar una posible tergiversación de las condiciones de plena competencia.

Tal como establecen las Guidelines “Las operaciones vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos, que no pueden ser objeto de un ajuste apropiado. El análisis funcional resultará incompleto, a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influye en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas”.¹⁹

C) Cláusulas Contractuales:

Las cláusulas contractuales definen de manera expresa o implícita, la forma de atribución de las responsabilidades (por ejemplo, para el caso del incumplimiento), los riesgos y los beneficios de cada una de las partes. Lo cierto, es que el análisis de las cláusulas contractuales está íntimamente relacionado con el análisis de la funcionabilidad, ya que suele considerarse que estas cláusulas, meramente detallan o materializan las situaciones estudiadas al momento de ver la funcionabilidad de la operación.

Las diversas administraciones tributarias analizan estas cláusulas, no solamente en los diversos contratos, en la correspondencia o bajo cualquier medio fehaciente que

¹⁸ Guías OCDE, *Op. Cit.*, p.59. Punto 1.44

¹⁹ Guías OCDE, *Op. Cit.*, p. 59, Punto 1.45

sirva para determinarlas. Muchas veces, por cuestiones de estrategia fiscal, las mismas pueden no estar escritas, en cuyo caso, las condiciones contractuales deben ser deducidas, una vez efectuado el análisis funcional.

D) Circunstancias económicas:

El valor de los diversos bienes o servicios pueden variar en los diferentes tipos de mercado. En tal sentido, para lograr una comparabilidad precisa, se necesita que los mercados mediante los cuales operan las empresas independientes y las asociadas, no presenten diferencias significativas en los precios de los bienes.

Las Guías OCDE establecen que “Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica, su dimensión, el grado de competencia y posición competitiva relativa de compradores y vendedores, la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios alternativos, los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes, el poder adquisitivo de los consumidores, la naturaleza y el alcance de la reglamentación del mercado, los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo, del capital, los costes del transporte, el nivel del mercado (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); la fecha y el momento de la operación, etc.”²⁰.

Las circunstancias económicas, son quizás, los elementos más tangibles (junto con la características de los bienes) para determinar la comparabilidad. En efecto, que ciertos bienes (por su situación geográfica) se negocien en determinados mercados (nacionales o internacionales), donde los precios están fijados, ayuda a comprender si las operaciones fueron realizadas siguiendo el principio de plena competencia. Las circunstancias deben resultar (en la medida de lo posible), homogéneas. Para el caso de que las empresas multinacionales realicen operaciones en varios países, se debe analizar la comparabilidad para cada uno de estos países, y determinar si efectivamente, se siguieron las reglas de ese mercado y se operó como una empresa independiente de ese país, lo hubiese hecho.

Sin embargo, esto no siempre resulta sencillo, ya que un grupo multinacional puede ofrecer diversos productos o servicios significativamente distintos que no sean fácilmente encontrables en cada país (por ejemplo asumiendo riesgos diferentes o utilizando otra clase de activos), lo que tornaría más difícil la comparabilidad.

E) Estrategias Empresariales:

Cuando las Guidelines habla respecto a las “*estrategias empresariales*” se refiere a: “un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de cambios políticos, la incidencia de leyes laborales vigentes y en proyecto, la duración de los acuerdos, así como cualesquiera otros factores que influyan en la gestión cotidiana de la empresa”²¹.

²⁰ Guías OCDE. *Op.Cit.*, p. 63, punto 1. 55.

²¹ Guías OCDE. *Op. Cit.*, p. 64, punto 1.59.

Las estrategias empresariales representan otro elemento trascendental para determinar la comparabilidad. Puede darse que, por una cuestión de penetración en los mercados, los bienes o servicios que un grupo multinacional pueda ofrecer en una determinada economía, sean inferiores a los del mercado en general, con el fin de lograr insertarse en dicho medio, a pesar de que eso representen menores beneficios.

Este marco temporal, puede resultar un tema complejo para los diversos fiscos ya que en efecto, se torna complicado saber cuándo diversas empresas siguen una estrategia comercial, o intentan tergiversar las condiciones de plena competencia. Por ello, cada situación debe ser estudiada en su caso en particular, y no se pueden utilizar formulismos genéricos y abiertos para todas las situaciones, por ejemplo estudiando si han existido gastos tendientes a la comercialización y publicidad del producto, si se han reducido costos de producción, para poder hacer frente a una baja en el precio, analizar si resulta coherente que el contribuyente soporte los costos de la estrategia empresarial (es decir, si hay una lógica económica), la expectativa de tener ganancias (y en su caso, su factibilidad y en qué plazo opera).

III. Métodos para determinar la ganancia. Caracterización de la Normativa Argentina:

La República Argentina sigue los lineamientos establecidos por la OCDE, respecto del principio de plena competencia. En tal sentido, recepta los 5 métodos “*elaborados*” para determinar la ganancia, dándosele al contribuyente la posibilidad de aplicar el que mejor se adapte a las características de los bienes transados y a la realidad de sus negocios. La novedad que incluye la legislación argentina es la creación de un nuevo método (llamado el “*Sexto Método*”), inédito en el mundo hasta el año 2003, el cual se explicará en el presente apartado.

El Art.15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) consagra lo siguiente:

“Cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.

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

A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. La restricción establecida en el artículo 101 de la

ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.

Las sociedades de capital comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 69 y las demás sociedades o empresas previstas en el inciso b) del primer párrafo del artículo 49, distintas a las mencionadas en el tercer párrafo del artículo anterior, quedan sujetas a las mismas condiciones respecto de las transacciones que realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas.

A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación.

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

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

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

- a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;
- b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y
- c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en el octavo párrafo del presente.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos.

Art. ... - A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación 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.”

Lo establecido en el primer párrafo del artículo en análisis se aplica cuando, teniendo en cuenta las operaciones y la modalidad de organización empresarial, no se pueda precisar la ganancia de fuente argentina, y por consiguiente se autoriza a determinar el monto a ingresar al fisco utilizando coeficientes que a tal fin se establezcan en base a resultados obtenidos por empresas independientes.

Por su parte, el segundo párrafo hace mención a todos aquellos vehículos financieros (sociedades, fideicomisos, y otras figuras jurídicas) ubicadas en países de nula o baja tributación. Hoy el paradigma ha cambiado toda vez que no se considera si el país tiene nula o baja tributación, sino si los países son cooperadores o no cooperadores en cuanto al intercambio de información.

Tal como lo establece Lamagrande al comentar el Art. 15 de la LIG, “a los fines de determinar los precios de las transacciones se utilizarán los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada. La misma metodología rige para las transacciones que realicen los sujetos citados en el 4º párrafo con entes constituidos o ubicados en países de baja o nula tributación, con los que no se verifiquen los supuestos de vinculación económica. Los métodos acogidos por la legislación persiguen constatar o justificar directamente los precios de transferencia de las transacciones entre empresas vinculadas. De manera indirecta, ello también puede validarse sobre los márgenes de utilidad o beneficios de la empresa”²²

Siguiendo las Directrices de la OCDE, la legislación argentina otorga la opción al contribuyente a fin de utilizar el método que mejor se adapte a las circunstancias de la operación.

Dichos métodos son:

- A) El método del precio comparable entre partes independientes: Evalúa si el precio utilizado en una transacción se corresponde con el precio normal que se hubiese pagado en el mercado. Ese análisis “se realiza mediante una comparación directa de los precios entre tal tipo de compañía –vinculadas- con aquellos pactados en operaciones no controladas similares, sean éstas realizadas entre la empresa local y terceros independientes (comparables internos: operaciones idénticas realizadas por la compañía analizada con terceros independientes) o entre terceros independientes entre sí (comparables externos: se utilizan parámetros externos de comparación)”²³. Cabe destacar que este método, no resulta aplicable para el supuesto en que los productos no sean análogos por su naturaleza o calidad, o las características y volúmenes que se manejen en el mercado para ese tipo de transacciones.

- B) El Método del precio de reventa: Parte del precio de reventa a un tercero independiente, de los bienes que fueron comprados a una empresa vinculada. El precio de reventa se reduce en el margen de reventa habitual, que debería comprender por lo tanto, gastos y el beneficio del revendedor. Una vez deducido el precio de reventa en el margen de reventa, se obtiene el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

- C) El método del costo más beneficios: Este método se utiliza analizando la comparación entre el margen bruto de utilidad (es decir, midiéndose el costo de las ventas) comparándose en operaciones entre empresas vinculadas y aquel que se hubiera obtenido en operaciones entre partes independientes. Tiene en cuenta el costo en el que incurre el proveedor de los bienes o servicios cuando los transfiere a un supuesto comprador con el que habría vinculación. Tal como lo establece Reig “a este concepto se le debe sumar un margen para conseguir la utilidad apropiada que tenga en cuenta las funciones cumplidas en

²² Lamagrande, Alfredo, *Ley de Impuesto a las Ganancias*, Buenos Aires, La Ley, 2000, p. 72.

²³ Lamagrande, Alfredo, *op. cit.*, p. 73.

condiciones de mercado. El costo más margen del proveedor en la operación controlada debería idealmente ser establecido por referencia del costo más margen que el mismo proveedor obtiene en operaciones comparables no controladas”²⁴.

- D) El método de división de ganancias: Se utiliza analizando la asignación de ganancias obtenidas (en la transacción de cada uno de los distintos bienes) entre partes vinculadas, y la proporción que se hubiese obtenido entre partes independientes teniendo en cuenta la ganancia global mediante la suma de ganancias asignadas a cada parte vinculada en la transacción. La otra forma de utilizar este método es tal como lo dispone el Art. 21.1.D del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias que establece que dicha ganancia se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
- E) El Método del margen de transacción: Consiste en calcular el beneficio de una operación vinculada a partir del beneficio que habría obtenido una empresa independiente si realizara esa misma operación. Para utilizar este beneficio comparable, se calculan indicadores de beneficios, tales como: a) el beneficio de explotación en relación con las ventas, b) el rendimiento de los activos, y c) cualquier otro indicador.
- F) El Sexto método: Este método se introdujo originalmente en Argentina y luego fue implementado con matices por países como Uruguay, Perú, Guatemala y Ecuador. Se aplica a las operaciones de *commodities* (cereales, oleaginosas y demás productos agrícolas, hidrocarburos y sus derivados, y en general, bienes cuyo precio sea conocidos en mercados transparentes como las Bolsas de Comercio) que sean efectuadas por intermediarios internacionales que no sean los destinatarios efectivos de la mercadería (a menos que se pueda reunir los requisitos establecidos en el 8vo párrafo del Art. 15).

Así, se establece que bajo este método, “el exportador deberá considerar el precio de mercado transparente a la fecha del embarque, salvo que el precio pactado fuere superior. El precio de mercado a la fecha de fin de carga es un dato que no refleja las condiciones pactadas entre terceros, toda vez que los precios (o las primas o descuentos) se fijan al concertar la transferencia, ocasión previa al embarque, cuya implementación lleva días”²⁵. Esta creación legislativa argentina, ha recibido numerosas críticas toda vez que ignora prácticas de mercado tales como operar con contratos a futuro.

²⁴ Reig, Enrique, Impuesto a las ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta, 11ª edición actualizada, Buenos Aires, Macchi, 2005, p.190.

²⁵ Goldemberg, Cecilia, “Operaciones con Commodities. Las inconsistencias del Sexto Método”, Errepar- Doctrina Tributaria, Buenos Aires, Nº 381- Diciembre 2012, P.4

Cabe destacar que el Art. 21.7.1 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias expresa que, a los fines de la aplicación de este método, en todas las operaciones de exportación que interviene un intermediario internacional que no cumple los requisitos enunciados, se considera que nos e encuentran celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

A modo ejemplificativo, se destaca que en la República Argentina, las normas sobre Precios de Transferencia son las siguientes:

1. LIG con las modificaciones incorporadas por la Leyes N° 25.063, N° 25.239 y N° 25.784.
2. Decreto Reglamentario con las modificaciones introducidas por los Decretos N° 485/99, N° 290/00, N° 1.037/00, N° 115/03, N° 916/04 y 589/13.
3. Resoluciones Generales (AFIP) N° 1.122/01, N° 1.227/02, N° 1.296/02, N° 1.339/02, N° 1.590/03, N° 1.633/04, N° 1670/04, N° 1.918/05, N° 1936/05, N° 1.958/05, N° 1.987/05, N° 3.132/11, N° 3.149/11, N° 3.476/13, N° 3.572 y N° 3.576/13.
4. Notas Externas (AFIP) N° 6/05 y N° 1/08.

IV. Nociones prácticas en la implementación de los precios de transferencia.

La información que se debe brindar a la AFIP, en lo referido los precios de transferencia, se lleva a cabo por los estudios de precios de transferencia, que es un documento donde se analizan en forma detallada las transacciones realizadas entre distintos sujetos ubicados en el país, o jurisdicciones cooperadoras o no cooperadoras (antes, se las denominaba países de nula o baja imposición).

En este sentido Lauin afirma que “la legislación incorporada por la Resolución General N° 1122/2001 de la AFIP (en adelante RG 1122) implica para ciertos casos la aplicación de los conceptos de precios de transferencia a las transacciones realizadas por un sujeto argentino con un sujeto del exterior. Ello aun cuando no exista vinculación de ningún tipo ni se encuentre radicado en un país cooperador en materia de convenios para el intercambio de información, como el caso de las exportaciones de commodities a través de intermediarios”²⁶.

Cabe destacar que, de conformidad con la aplicación de las normas de precios de transferencia, en Argentina toda transacción onerosa se encuentra alcanzada por las disposiciones de la LIG o de la RG 1122.

A efectos de evitar teorizar y establecer los problemas concretos y tangibles que representan los estudios de precios de transferencia, se va a relatar una situación hipotética con el objetivo de explicar las diversas fases o etapas que debe encararse a la hora de hacer el ya mencionado estudio.

²⁶ Lauin, María, “Precios de Transferencia ¿Cómo se encara un estudio?”, *La Ley Online*, Buenos Aires, AR/DOC/2348/2014, p. 2.

Así, supongamos que existe una **Sociedad “A”**, que es una distribuidora argentina perteneciente al sector automotriz que no compra ningún tipo de insumo en el mercado local, ya que adquiere el producto final a una sociedad vinculada (casa matriz) ubicada en Brasil, denominada **Sociedad “B”**.

Adquirido el producto final, los clientes de la **Sociedad “A”**, son empresas concesionarias locales autorizadas a la venta de los automotores, o grandes consumidores con los cuales no hay vinculación (por ejemplo grandes empresas que necesitan flotas de vehículos para llevar a cabo su actividad profesional).

Al momento de practicar la liquidación del Impuesto a las Ganancias, vía estudio de precios de transferencia, se va a intentar demostrar si el precio de las transacciones celebradas entre “A” y “B” se ajusta a mercado, y si fue hecha como lo hubiesen pactado operadores independientes. Este estudio resulta sumamente relevante a efectos de comprender, por ejemplo, si la venta de “B” a “A” no fue sobrefacturada, con la finalidad de que entre las compras y las ventas efectuada en la República Argentina, se produzca un quebranto impositivo, que arroje que no se deba pagar impuesto a las ganancias en el país, aprovechando una estructura empresarial.

Las etapas para la confección del estudio de precios de transferencias son:

- La identificación de las transacciones: Debe describirse cada una de las transacciones que van a ser incluidas en el estudio, con el fin de determinar su variedad (cada tipo de transacción) y materialidad (la correcta documentación de las mismas).

Utilizando el caso hipotético dado, deben identificarse cada una de las compras efectuadas por “A” analizando los modelos adquiridos, la frecuencia de las compras.

- Análisis del mercado y las razones que llevaron a que se celebren las operaciones: El objeto central de los estudios de precios de transferencia es determinar si las operaciones fueron seguidas utilizando el principio de plena competencia. Por eso “una vez conocidas las transacciones, es necesario conocer el contexto en el que se desarrollan o se desarrollaron. Además de recopilar información sobre la industria o sector al que pertenece la empresa, debe procurarse obtener información sobre el motivo de las transacciones sujeta a estudio, con el objetivo de entender porque se hicieron con esas sociedades, porque se hicieron bajo ese formato, etc.”²⁷

En este caso, siguiendo el esquema del caso hipotético, habría que analizar la descripción del mercado en que se desenvuelve, sus características particulares, cuestiones atípicas que se hayan producido durante el transcurso de las operaciones, las condiciones de las empresas competidoras.

²⁷ Lauin, María, *op.cit.*, p. 4.

- Definición de los objetivos encarados en el estudio de precios de transferencia: Brindada la información sobre la actividad de la empresa, el sector económico, la competencia, cabe definir los objetivos a demostrar con el estudio.

En el ejemplo brindado, sería demostrar si los precios a los que se adquieren los productos desde una sociedad vinculada, se corresponde con los que hubieran sido pactados entre partes independientes, o con los que se hubiesen pactado con partes independientes.

- Análisis de comparabilidad: Tal como se señaló en el punto II del presente capítulo, el análisis de comparabilidad representa un análisis crítico y constante de las características de las transacciones siguiendo los criterios de comparabilidad ya mencionados: 1) Características de las transacciones, 2) Análisis funcional, 3) Términos contractuales, 4) Circunstancias económicas, 5) Estrategias de negocios

Bajo el supuesto con el que se propone trabajar, se debe analizar si los bienes transados (por ejemplo: autopartes, o el vehículo propiamente finalizado) es similar al que se encuentra el mercado, si tiene las mismas características, especificaciones a la comparabilidad o no del bien. El análisis de cada método fue detallado en el Punto III del presente capítulo.

- Análisis y selección del método: La aplicación del método va a depender del conjunto de transacciones realizadas y del grado de comparabilidad de los bienes o no.

Puede darse el caso que dada las circunstancias, se aplique un concepto válido para todos los métodos: El comparable interno. Un comparable interno se refiere a “aquellas transacciones idénticas o similares a la analizada, realizada con sociedades no vinculadas por la misma empresa, es decir que compara al mismo sujeto, haciendo la misma transacción operando con sujetos vinculados y no vinculados”²⁸. Es decir, se busca analizar si hubo operaciones en similares condiciones y sobre bienes semejantes

En el caso en análisis, no sería factible argumentar la posibilidad de aplicar “comparables internos” ya que la “**A**” sólo se dedica a adquirir y distribuir de “**B**”, es decir, no opera con otra empresa diferente, con lo cual, no existe otro parámetro realizado por esta empresa (que debe surgir de sus balances y libros) que puedan demostrar que se utiliza un precio distinto.

- Selección de la parte examinada y el periodo a comparar: Tal como lo establece el Art. 9 de la RG 1122 para la aplicación de los métodos de determinación de los Precios de Transferencia el análisis de comparabilidad y justificación de dichos precios debe efectuarse sobre la situación de un sujeto local.

²⁸ Lauin, María, *op.cit.*, p. 7.

El periodo a comparar debe atender a las circunstancias del caso, siempre con el fin de obtener una medición concreta y acertada del negocio celebrado y sus circunstancias para estudiar la razonabilidad de los precios asignados (si se deben a circunstancias estacionales, críticas, etc). La información sobre las circunstancias económicas actuales y de años anteriores es también sumamente relevante toda vez que puede explicar una influencia en los precios de las transacciones.

- Búsqueda de compañías comparables: Este proceso se puede realizar recurriendo a **información interna** que tenga el contribuyente (es decir, cuando realiza las mismas operaciones con sujetos vinculados o independientes y es posible calcular un margen de rentabilidad según el tipo de cliente) o mediante **información externa** (información de otras sociedades, que puede ser brindada por cámaras empresariales, información pública de balances emitidos en el país o en el exterior, lo cual es sumamente complejo porque se requiere una certificación concreta de dichos estados contables).

En el caso de ejemplo, habría que identificar:

- 1) primero las empresas comparables, según el tipo de actividad (distribución, industria automotriz, etc.).
- 2) seleccionadas esas empresas habría que analizar los riesgos, funciones y actividades de dichas empresas.
- 3) Analizar detalladamente los balances de los comparables.
- 4) Aceptar o rechazar los comparables por circunstancias específicas (intangibles, actividad minorista/ mayorista, perdidas recurrentes del sector.

Aplicando estos criterios, se van filtrando automáticamente diversa cantidad de empresas, ya que las circunstancias del caso son diferente, y al final del análisis y de la aplicación de filtros, va a quedar un número final de bienes que resultan comparables.

- Ajuste a la información contable: El estudio de precios de transferencia debe estar fundamentado teniendo en cuenta todos los datos que se consideren más confiables y se encuentren disponibles. Resulta trascendental que no estén afectados por diferencias en prácticas contables que no tengan relación con el desarrollo del negocio. El análisis de los balances de los comparables debería permitir juzgar si corresponde reclasificar algunas partidas de información financiera de modo de asegurar que la comparación sea homogénea
- Ajuste de capital y trabajo: Los ajustes al capital son necesarios cuando “las diferencias en las funciones (por ejemplo, posesión del inventario) o en los términos de intercambio (por ejemplo, condiciones de financiamiento otorgadas por los proveedores) generan diferencias en las intensidades de uso del capital entre las compañías comparables y la parte analizada”²⁹.

²⁹ Lauin, María, *op. cit.*, p. 9.

- Determinación del rango intercuartil: El Art. 21.5 del DRLIG establece que cuando se determinen dos o más transacciones comparables se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad. Es decir, una vez identificadas las transacciones, seleccionado el método, establecido cuales son las compañías comparables, ajustada la información y calculada la diferencia de capital de trabajo se debe obtener dicho “*rango*”.

- Resultado: Hecha toda la comparación efectiva entre los márgenes de rentabilidad que surgen de haber aplicado un método seleccionado, y teniendo en cuenta el rango intercuartil, se podrá concluir si la empresa ha efectuado sus operaciones con sociedades vinculadas siguiendo el principio de plena competencia para cada bien que resulte comparable.

Los pasos señalados precedentemente para la elaboración del estudio de precio de transferencia representan sólo un pequeño universo de las obligaciones formales que tienen los contribuyentes en este aspecto. En tal sentido, según lo contenido en la RG 1122, cabe destacar los siguientes formularios a presentar, con el fin de cumplir con el régimen informativo para con la AFIP:

- Formulario 741: Semestral de operaciones con terceros con precio de mercado.
- Formulario 742: Primer semestre de operaciones con vinculadas.
- Formulario 969: Anual de operaciones con vinculadas.
- Formulario 867: Anual de operaciones con terceros sin precio de mercado.
- Formulario 743: Anual de operaciones con no vinculadas.

V. Conclusión del Capítulo 1:

No cabe duda que los Precios de Transferencia resultan una temática sumamente actual, y de vital importancia en los últimos años. Tal circunstancia, ha llevado a que los países y los diversos organismos multilaterales se adapten y mejoren las normativas continuamente en pos de lograr un sistema más y ordenado y con miras evitar la planificación fiscal nociva.

En lo que respecta a la República Argentina, la normativa puso en cabeza del contribuyente la carga de establecer una documentación precisa, clara y detallada en lo que respecta a la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia. Esto representa una carga administrativa importante, pero también la posibilidad de identificar el mejor método y demás consideraciones técnicas que se consideren relevantes para poder fundamentar los, precios de transferencia. También implica como se verá en los próximos capítulos, que el trabajo técnico y de campo que deberán realizar los funcionarios de AFIP en caso de una controversia sobre precios de transferencia será significativa.

CAPÍTULO 2:

Nociones preliminares del capítulo:

En el capítulo anterior se hizo una breve introducción respecto a que se entiende por precios de transferencia, cuáles son sus principios, y cuál es la legislación imperante en la materia (nacional e internacional). Particularmente, en el punto IV, se explicó cómo encarar un estudio de precios de transferencia, justamente con el fin de manifestar la complejidad de la que reviste la materia.

Habiendo explicado ya que, para hacer un estudio de precios de transferencia, se necesita contar con mucha información y con la presencia de personal altamente calificado, no resultaría errado concluir que, para que la AFIP produzca un ajuste impositivo sobre los resultados de dicho estudio, debería contar con un alto caudal de información, así como de documentación concreta y contundente que fundamente sus planteos.

En el presente capítulo se analizará la jurisprudencia imperante en la materia. No obstante ello, cabe hacer una mención de relevancia: **Los precedentes judiciales seleccionados corresponden a aquellos donde tanto el TFN, como la CNACAF y la CSJN estudiaron las situaciones fácticas bajo la normativa específica de precios de transferencia, es decir analizándose bajo los lineamientos del “principio de plena competencia”.**

Cabe destacar que existieron otras causas judiciales en el país donde se analizó la manipulación de precios de determinados bienes y/o servicios, pero el enfoque normativo utilizado por la justicia fue otro. En efecto, podrían nombrarse causas tales como “*Refinerías de Maíz*”³⁰, “*Flieschmann Argentina Incorporated*”³¹ y “*Parke Davis*”³² donde las diversas etapas jurisdiccionales, contando con legislación local propia en materia de precios de transferencia, decidieron las actuaciones utilizando la norma general anti elusión definido como “*principio de la realidad económica*”³³.

Por otro lado, recién con el caso Parke Davis, el voto en disidencia marcó la necesidad de empezar a resolver las disputas relativas en materia de precios de transferencia bajo la luz del principio de plena competencia, en vez de utilizar el principio de la realidad económica. Dicha postura, fue receptada por el TFN en el caso “*Productos Químicos CIBA*”³⁴, donde frente a situaciones similares a la de Parke Davis, el Tribunal resolvió aplicando las reglas contenidas en el principio de plena competencia.

No obstante ello, recién a partir del fallo Laboratorios Bagó (que se analizará en el presente capítulo), las disputas de precios de transferencia comenzaron a

³⁰ Resuelto por el TFN el 06/12/1961, confirmado por la Cámara el 14/10/1963 y por la CSJN el 10/07/1964.

³¹ Resuelto por el TFN el 04/11/1968.

³² Resuelto por el TFN el 14/03/1970, confirmado por la Cámara el 31/08/1971 y por la CSJN el 24/03/1967.

³³ Consagrado en el artículo 2 de la Ley Nº 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario).

³⁴ Resuelto por el TFN el 09/02/1972.

resolverse utilizando normativa específica. Con el fin de encontrar una respuesta frente a esta situación, Eduardo Baistrocchi sostiene que “los jueces, probablemente estaban más familiarizados con el principio de la realidad económica que con el críptico estándar *arm’s length* cuya justificación no había sido explicada por quienes lo introdujeron en el derecho argentino (...) Finalmente, el costo de información derivado de la aplicación del estándar *arm’s length* es sustancialmente más alto que el del principio de la realidad económica. En efecto, el primero debe ser aplicado caso por caso evaluando hechos complejos y adoptando decisiones difíciles. Por ejemplo, si cierta transacción es comparable con la que se encuentra en cuestión en un caso dado. En cambio, el principio de la realidad económica, tal como fue construido por la Corte Suprema en el caso “Parke Davis”, podría ser aplicado virtualmente de modo automático. El sólo hecho de que una transacción hubiera sido realizada entre la casa matriz extranjera y su subsidiaria argentina era suficiente para rechazar la deducción de los pagos en el balance impositivo de la subsidiaria argentina.”³⁵

Aclarado los motivos de selección del muestreo jurisprudencial, cabe destacar que en los precedentes judiciales que siguen los lineamientos del principio de plena competencia, la AFIP ha perdido 7 de 10 de los casos litigados, siguiendo en la mayoría de las causas un mismo patrón: **las falencias probatorias, sin tener en cuenta que la carga de la prueba es compartida con el contribuyente**. Es decir, si bien el contribuyente presenta su Estudio de Precios de Transferencia fundamentado con la documentación que corresponda, para el caso de que el Fisco no consienta dichos resultados, la Administración Fiscal debe ofrecer prueba suficiente para rebatir la postura del contribuyente.

Ello representa una cuestión no menor: si la AFIP ajusta el impuesto autoliquidado, el contribuyente recurre ante la justicia, y el Fisco no puede sostener su ajuste, eso significa que los planteos de la administración fiscal son endeble y débiles de sustento sin estar en condiciones de demostrar que no se siguió el principio de plena competencia. Esta situación, representa un gasto logístico, técnico y profesional muy elevado, tanto en costas como en términos de eficiencia de la administración.

Muchos pueden ser los postulados que justifiquen el motivo sobre el fracaso del Fisco en materia de litigios de precios de transferencia. Por ejemplo, la jurisprudencia muestra que las principales empresas requisadas por el Fisco pertenecen a los sectores agroindustriales, farmacéuticos y automotriz (entre otros casos). Dichos sectores son sumamente influyentes en la economía argentina y que cuentan con firmas de profesionales externos altamente especializados en la materia que pueden elaborar diversas estrategias relativas a la planificación y a la defensa judicial. Por otro lado, puede existir de una disparidad en la información que juega en contra del Estado Nacional, así como también una cuestión logística: la mayor cantidad de profesionales encarados para una tarea específica (en el caso del contribuyente).

Cualquiera que sea el motivo, las decisiones judiciales, por el momento, marcan una realidad: Los precios de transferencia resultan una materia compleja y

³⁵ Baistrocchi, Eduardo, *Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011, p. 127.

muy específica en la cual la AFIP ha tenido grandes dificultades probatorias, toda vez que puesto que en la mayoría de los litigios estudiados en este trabajo, no ha logrado encontrar fundamentos para establecer cuándo, cómo y por qué los contribuyentes se alejan del principio de plena competencia.

En el presente capítulo, se comentará la principal Jurisprudencia relacionada con los precios de transferencia para analizar cuáles han sido los motivos que viene motivando a los magistrados a resolver los pleitos, de la manera en la que se los falla.

I. Tratamiento de la Jurisprudencia Argentina en los principales antecedentes. Caracterización de la falencia probatoria del Fisco

Cabe destacar que la mayoría de los precedentes fueron analizados mediante el Art. 8 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (antes de las reformas de las leyes 25.063 y 25.784). Así, resulta necesario recordar que el art. 8 de la ley establecía que cuando no se fijare precio o el mismo fuera inferior al precio mayorista vigente en el lugar de destino, se consideraría, salvo prueba en contrario, la existencia de vinculación económica entre ambas partes contratantes, correspondiendo considerar el referido precio mayorista a efectos de determinar el valor de los productos exportados.

Agregaba la norma que, cuando fuera menester aplicar el aludido precio mayorista y éste no fuera de público y notorio conocimiento o existieren dudas sobre si correspondía a igual o análoga mercadería u otra razón que dificultara su comparación, **se debían considerar para determinar las utilidades de fuente argentina, los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedicaran a idéntica o similar actividad.**

Asimismo, y sin perjuicio de las notables falencias probatorias que ha tenido la AFIP en los precedentes que se analizarán, existió otra complicación adicional para el Fisco a lo largo de todos los litigios que ha llevado adelante: La normativa aplicable. En efecto, las normas aplicables para la mayoría de los casos es el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias y artículos 4°, 6°, 7° y 8° de la RG 702/99, los cuales no establecían que los contribuyentes debían utilizar las técnicas mencionadas en la RG 1122/2001 a los efectos de demostrar la correspondencia entre los precios de transferencia fijados en sus transacciones con empresas vinculadas y los precios pactados en operaciones comparables entre partes independientes, ni que se encuentren obligados a aplicarlas a las nociones de "*mediana*" y de "*rango intercuartil*". Esto aparece recién mencionado en el artículo 12 de la RG 1122/01.

Por tal motivo, la AFIP intentó sistemáticamente aplicar retroactivamente a periodos anteriores a su sanción (puntualmente al año 1999), las consideraciones establecidas en los nuevos cuerpos normativos. En la mayoría de los casos, la justicia ha sido contundente en establecer dicha imposibilidad, cuestión que quedó definitivamente zanjada con el fallo de la CSJN en los autos "*Toyota Argentina S.A. (TF 26.860-1) c/ DGI*"

Listado de Fallos:

En el presente apartado se procederá a analizar la jurisprudencia argentina en materia de precios de transferencia que ha basado sus conclusiones a la luz del principio de plena competencia.

1) “*Laboratorios Bagó SA s/apelación*” (TFN, Sala B, 16/11/2006)

En este precedente, la AFIP detectó que en los períodos fiscales 1997 y 1998 existían diferencias de precios supuestamente referidos a un mismo medicamento, comparando los precios vigentes en el mercado local con aquellos aplicados en la exportación del mencionado producto.

Para llevar adelante el ajuste indicado, la AFIP tomó como comparables las operaciones realizadas por laboratorios locales y frente a informes técnicos, llegó a establecer cuáles eran los índices de rentabilidad, y en tal sentido logró obtener un coeficiente para llevar adelante la determinación de oficio. Es decir, la AFIP mediante una base presunta, cuantificó su pretensión, concluyendo cual era el verdadero precio de mercado a tomar.

El argumento utilizado por el contribuyente, lógicamente consistió en que las empresas seleccionadas por el Fisco para hacer la muestra, arrojaban diferentes márgenes de precios, volúmenes de ventas, nivel de mercado de las operaciones comparables, características de las compañías comparables -en el caso laboratorios de especialidades medicinales. Es decir, alteraba la comparabilidad de precios y productos, no siendo posible tomarlas como parámetro para determinar un precio estable.

Asimismo, la actora argumentó que el Fisco utilizó criterios de valuación antojadizos, que se eligieron los laboratorios de manera somera con el fin de efectuar comparaciones de costos y precios, que no se respetó el informe de la consultora independiente, efectuada con suma minuciosidad relativo a expresar que la comparación que hizo la AFIP con empresas análogas fue hecho con suma superficialidad en cuanto a los datos de dicha analogía en cuanto a volumen de ventas, países de destino, sueldos abonados, etcétera.

Se destaca que los vocales de la Sala B del TFN concluyeron unánimemente que el organismo fiscal no había encontrado pruebas sólidas para conmovir la demostración, los argumentos y las probanzas esgrimidos por el contribuyente. En efecto, el voto de los magistrados fue favorable al contribuyente en el sentido de conferir estabilidad a los precios fijados entre las partes, desestimando por ello la pretensión fiscal. Puntualmente se establece que “Observando la pericial contable dispuesta en autos (fs. 753/773) y comparando sus conclusiones con las de la inspección, con las de la producida en sede administrativa durante el procedimiento de determinación y las del estudio efectuado por una consultora (fs. 478/519 ant. adm.) se puede observar que todas arrojan resultados similares en materia de rentabilidad bruta y rentabilidad neta (...) Que sentado ello puede apreciarse cierta debilidad en el procedimiento y determinación consecuente, porque no se observa la base concreta sobre la que procedió la impugnación de los precios utilizados por la actora”.

Es categórico el Dr. Porta al afirmar que “Que en cuanto a la pericial del Contador Ferreyro producida en sede administrativa la resolución recurrida solamente se dedica a hacer afirmaciones descalificantes sobre la misma, sin brindar mayores explicaciones (f. 51, párrafos 4 y 5). A ese respecto cabe destacar que el perito interviniente brinda abundante información sobre sus opiniones, así como sobre el origen de la información generada, desdiciendo con ello lo afirmado por el juez administrativo en dichos párrafos. Que en definitiva las diferencias surgen, en tanto el ente recaudador acude a un sistema de análisis de los resultados de las empresas comparables, ya sea promedio al principio (fs. 530/531 a.a. Cpo. Ppal.) y mediana después (f. 560 a.a. Cpo. Ppal.) que no permiten prescindir tan fácilmente de los resultados presentados por la actora que, aunque no coincidan con esos promedios, tienen similitudes con lo que surgen de algunas de las otras comparables y se encuentran dentro de los valores mayores y mínimos de las mismas (fs. 753/760 de autos). **Que por otra parte tratándose de una determinación sobre base presunta deben considerarse debidamente sus conclusiones, en cuanto a monto de impuesto con relación a lo declarado por el contribuyente, pues estando asentado el régimen nacional sobre la declaración jurada como principio general, las impugnaciones a la misma deben ser lo suficientemente sólidas y sus resultados arrojar diferencias de tal entidad como para un exitoso confronte con lo declarado”** (el resaltado me pertenece).

Por tales extremos, el Tribunal fue concluyente al resolver que “la prueba producida por el responsable ha cuestionado con razonable precisión y fuerza convictiva las conclusiones del organismo demandado **que tampoco lucen como significativas en el contexto de resultados de la firma**, (...) lo que termina por ameritar la revocación del acto, bien que, igualmente, por las características ya explicitadas del origen del procedimiento (...) ” (el resaltado me pertenece).

El precedente analizado, sirve para comenzar a dilucidar la notoria dificultad y los argumentos huérfanos de contenido a los que recurre la AFIP para que sus ajustes fiscales sean válidamente recepcionados por la justicia.

2) “*Compañía Ericsson S.A.C.I*” (TFN, Sala C, 15/08/2007)

En esta causa se trató de analizar si las condiciones de un préstamo entre sociedades vinculadas, bajo ciertas circunstancias establecidas, como por ejemplo, la falta de un contrato escrito representaban una violación concreta al principio de plena competencia, es decir, esclarecer si fue pactado como lo hubiesen hecho dos partes independientes.

En efecto, tal como surge de la sentencia, *Ericsson Treasury Services AB*, una sociedad radicada en Suecia, le prestó a *Compañía Ericsson S.A.C.I* la suma de \$12.000.00. Cabe destacar que luego, el contribuyente tomo un crédito con una entidad local para cancelar el mutuo celebrado con *Ericsson Treasury Services AB*.

Luego de efectuada una fiscalización, la AFIP consideró que dicho préstamo no fue realizado bajo las prácticas normales de mercado, toda vez que los intereses eran inferiores a los que hubiesen pactado partes independientes, y además la operación financiera carecería de un contrato instrumental (solamente se hacía referencia a la

existencia de un memorando donde se especificaban las condiciones del préstamo), y asimismo que el crédito era otorgado sin la existencia de un aval y/o garantía.

Al respecto, la AFIP intentó aplicar el artículo 14 de la LIG, el cual determina que los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independiente, destacándose que en virtud de dicha norma el fisco podía con el debido sustento, desconocer el préstamo y otorgar a los intereses el tratamiento de utilidades.

Mediante la apertura a prueba del expediente, el contribuyente demostró la correcta registración contable del crédito, así también como que la tasa utilizada en el crédito (8,80%) era una tasa normal de mercado, la cual oscilaba entre el 8 y el 16%, y finalmente, que distintas entidades financieras independientes le otorgaron crédito sin la existencia de aval y/o garantía a una tasa de entre el 7% y el 10%.

El TFN, citando las Guidelines del año 1995, estableció que siempre y cuando los términos, condiciones y riesgos de cada una de las partes aparezcan en un instrumento, la manera en la que las partes elijan materializarlo no será un impedimento a los fines de acreditar la existencia del mismo y analizar si su práctica fue acorde a la del mercado.

Si bien es cierto que en este fallo no existe ningún apartado en cual se haga una mención concreta y específica a la cuestión probatoria, este precedente no deja de resultar sumamente esclarecedor en materia de Precios de Transferencia. En efecto, podría establecerse que la administración fiscal intentó efectuar el ajuste vía desacreditación del mutuo, no obstante ello, en ningún momento pudo generar una convicción total sobre porque con esta operación se habría violado el principio de plena competencia.

- 3) “*Daimlerchrysler Argentina S.A s/ apelación*” (TFN, Sala A, 02/09/2009),
“*Volkswagen Argentina S.A s/apelación*” (TFN, Sala B, 11/12/2009) y
“*Volkswagen Argentina S.A s/apelación*” (TFN, Sala A, 12/07/2010) :

En estos 3 fallos se analizaron operaciones de exportación de automóviles a Brasil. Al detectar posibles irregularidades, la AFIP impugnó las operaciones toda vez que presumió que los precios de exportación de los automóviles a sus compañías vinculadas en Brasil eran inferiores a los precios de mercado interno para los mismos automóviles.

Debe destacarse que dadas las características de la industria automotriz y del régimen de intercambio compensado en dicha industria plasmado en la Ley N° 21.932, las fábricas ubicadas en ambos países, se habían especializado en automóviles de un determinado tipo y segmento. Así por ejemplo, se remarca que en Argentina se producen automóviles medianos, siendo que en Brasil automóviles de tamaño pequeño. En efecto, los automóviles que se exportan, si bien corresponden a un

segmento determinado de producción, **no resultan comparables con otros automóviles del mismo segmento.**

- **“Daimlerchrysler Argentina S.A s/ apelación”**

El fallo “*Daimlerchrysler Argentina S.A s/ apelación*” representa el primer caso en el cual el TFN acoge parcialmente los planteos del Fisco (dentro del limitado universo de precedentes a favor de la pretensión fiscal). Más allá de ello, representa una causa compleja en la cual el organismo entendió que la AFIP logró demostrar la vinculación económica de las partes, así como que las condiciones en las que se efectuaron las operaciones no habrían respetado el principio de plena competencia.

La causa comienza cuando la administración fiscal ajustó la declaración jurada en el impuesto a las ganancias de *Daimlerchrysler* para el periodo fiscal del año 1998, sobre la base de considerar que los precios de las exportaciones realizadas por la recurrente no se ajustaron a la legislación vigente (artículo 8 de la LIG y al artículo 11 del DRLIG).

Daimlerchrysler argumentó que la postura de la AFIP era errónea porque suponía una vinculación económica inexistente y no probada ya que no existía una empresa controlante. El contribuyente se aquejaba que esta supuesta vinculación le permitía a la AFIP aplicar abiertamente el artículo 8 y efectuar un precio mayorista (en la plaza vendedora) que tampoco estaba probado.

A su vez, *Daimlerchrysler* utilizó como argumento defensivo el hecho que, aun aplicando el precio mayorista que pretendía la AFIP, no se estaban teniendo en cuenta los descuentos y bonificaciones que supuestamente habrían recaído sobre las unidades ajustadas.

Por último, la apelante se agravió considerando que en el ajuste efectuado por el Fisco, no se tomaron los precios mayoristas más bajos, ofreciendo prueba que demostraba tales extremos.

Finalmente, El TFN estableció que, según lo sostenido por la Corte Suprema de justicia de la Nación en los fallos Parke Davis y Cía. S.A. de fecha 31/07/1973 y reiterado en Kellogg Co. Argentina S. A. de fecha 26/02/1985, el Fisco había probado correctamente la vinculación económica, ya que “se ve corroborado por el informe adjuntado a fs. 54 del Cuerpo Antecedentes Vinculación Económica obrante en los antecedentes administrativos titulado —Relaciones accionarias, donde para los años 1995, 1996 y 1997 la empresa Mercedes Benz Do Brasil S A aparece como vinculada a Daimler Benz AG, quien figura como controlante poseyendo el 99,999677% de participación. En relación a lo expresado por la perito contadora de la actora, en el informe pericial obrante tanto en los antecedentes administrativos como en el producido en la presente instancia, cabe advertir que, como bien señala el organismo fiscal en la resolución objeto de recurso, no resulta procedente acotar la vinculación económica a la mera existencia de —instrucciones por parte de la casa matriz, ya que esto implicaría subestimar las condiciones imperantes en la relación desplegada por ellas que constituyen una clara manifestación de vinculación económica como ser: la subordinación orgánica por parte del ente central que las controla, la participación del capital, etc.”.

En lo relativo los descuentos y bonificaciones, el TFN resolvió que, luego de un análisis de las pericias contables: “los mismos no pueden ser calificados como habituales, toda vez que están supeditados a hechos aleatorios tales como el "cumplimiento de objetivos y " Plan Canje”.

Respecto los precios mayoristas tomados por el organismo fiscal, el TFN acogió el argumento interpuesto por el contribuyente, ya que consideró que los mismos no son los más bajos, toda vez que para los modelos P5SE, C5SE K5NA y F41E, se concretaron operaciones de venta con los concesionarios Vespasiani, Lonco Hue y Fangio y CIA S.A. por valores más bajos que los utilizados por el Fisco Nacional.

Por tales motivos, habiendo considerando la existencia de una vinculación económica probada, y teniendo en cuenta que con dicha vinculación los precios pautados no se hicieron en condiciones normales de mercado, el TFN resolvió parcialmente a favor del Fisco. La parcialidad se debe a que el ajuste no fue confeccionado 100% tal como lo solicitó el Fisco, justamente porque este no pudo probar el **precio exacto** de los comparables, ya que el contribuyente demostró que hubieron unidades vendidas a precios más bajos.

- **“Volskwagen Argentina S.A s/apelación”:**

Este precedente tiene una situación fáctica casi idéntica al anterior. Sin embargo, el resultado de la sentencia fue opuesta: en este caso el Tribunal no consideró probados los extremos argumentados por el Fisco.

En este caso, lo que intentó demostrar la AFIP es que de la combinación del régimen de intercambio compensado y de la imposibilidad de establecer un producto similar en destino u origen, no era posible obtener el precio mayorista en destino u origen de un producto similar, salvo que se utilice el precio mayorista de venta del mismo automóvil en la Argentina. Para aplicar este razonamiento se concluyó que el automóvil exportado es idéntico al distribuido en el mercado interno y, por lo tanto, no habiendo un producto similar en el mercado de destino, corresponde aplicar el precio mayorista del país de origen, es decir, el precio de venta de la fábrica al distribuidor en Argentina.

Frente esta endeble argumentación por parte del Fisco, el TFN fue contundente respecto de la prueba ofrecida por la parte actora, que no fue concretamente desvirtuada por la AFIP. En efecto, el Tribunal estableció que “los precios tomados por el Organismo Fiscal, a la luz de la prueba producida en autos, han sido cuestionados por la recurrente con razonable precisión y fuerza convictiva, en cuanto a la razonabilidad de comparar los precios pactados con un adquirente que compra el 70% de la producción de vehículos con el precio establecido para los concesionarios locales que adquieren el 30% restante y, además, porque el precio mayorista local incluye costos directos e indirectos de producción-comercialización (más los tributos locales), los que no inciden en la exportación. **Por lo cual, su comparación carece de homogeneidad (...).**”(El resaltado me pertenece).

Siendo aún más concluyente, el Tribunal manifiesta que las alegaciones efectuadas por la AFIP no habían logrado contradecir “la pericia en comercio internacional propuesta por la quejosa (...), donde la experta en comercio internacional concluye que el precio mayorista para los concesionarios **no resulta comparable con el precio de exportación por una confluencia de factores**, entre ellos: que al precio de exportación se le deducen los subsidios, desgravaciones, reembolsos y otras ventajas a la exportación en tanto que en el precio mayorista local están incluidos los costos e impuestos que no se trasladan al precio de exportación (Impuesto a los Ingresos Brutos, costos indirectos de comercialización, costos de publicidad, costo de seguros, costos de garantías, costos de distribución). Agrega la experta que además para el año 1998 la existencia de un dólar preferencial de \$ 1,20 por dólar con más el 30% de las inversiones comprometidas en bienes de capital a los efectos del cómputo para las compensaciones entre importaciones y exportaciones dentro del régimen automotriz vigente a esa fecha. Por lo expuesto, concluye la experta que la metodología aplicada por la inspección no compara términos homogéneos en materia de precios mayoristas locales y precios de exportación.” (El resaltado me pertenece).

Una vez más, queda claramente reflejada la imposibilidad por parte del Fisco, de atacar las alegaciones efectuadas por los contribuyentes, que con una prueba prolija y ordenada, se encuentran en condiciones de derrumbar la pretensión del Fisco. Frente a los frágiles intentos probatorios por parte de la AFIP de intentar aplicar los precios mayoristas locales para fundamentar un ajuste en materia de precios de transferencia, la Doctrina ha establecido que “Las operaciones de exportación e importación no son similares a las operaciones en el mercado interno y no deben ser analizadas bajo los mismos parámetros. Son tantas las variables que influyen en dichas operaciones que las hacen incomparables. Por lo tanto querer aplicar directamente el precio del mercado interno a una operación de exportación resulta, al menos, un desatino. Y más aún cuando las operaciones se encuentran comprendidas en regímenes internacionales que otorgan beneficios e incentivos a la exportación, aun cuando éstas, consideradas aisladamente, arrojen quebranto. Y peor aun cuando ellas se encuentran comprendidas en convenios bilaterales cuyo estatus legal los pone por encima de la legislación interna”.³⁶

Es decir, claramente queda sentado que la dificultad existente que tiene la AFIP de obtener elementos probatorios concluyentes para demostrar la comparabilidad y así lograr justificar un ajuste fiscal.

- **“Volkswagen Argentina S.A s/apelación”:**

La AFIP realizó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias con relación al periodo fiscal del año 1999, cuestionando la postura asumida por Volkswagen Argentina que había realizado operaciones de importación y exportación con empresas vinculadas radicadas en Brasil.

En su Estudio de Precios de Transferencia, Volkswagen Argentina manifestó haber tenido quebrantos acumulados atento a: a) haber tenido una disminución en la

³⁶ D’ Agostino, Hernán M., “Jurisprudencia relevante en Materia de operaciones Internacionales entre partes vinculadas”, *Errepar*, anexo de actualización, junio de 2010.

producción y en las ventas en un 32,4%, b) haber tenido pagar indemnizaciones por despido de personal (atento la baja en la actividad) y c) haber tenido un alto índice de incobrabilidad de créditos.

Una vez determinado el impuesto, la sociedad se agravió fundamentando que la AFIP basó la reducción de los quebrantos acumulados en no estar de acuerdo con los ajustes de comparabilidad efectuados por Volkswagen Argentina con el propósito de justificar la elección de las empresas incluidas en el Estudio de Precios de Transferencia

En la exposición de sus argumentos, el contribuyente argumentó que en el ajuste realizado por la AFIP no hubo ningún cuestionamiento a las empresas seleccionadas como comparables, sino que las discrepancias efectuadas por el Fisco estaban referidas a los ajustes de comparabilidad realizados, reprochando que el proceso fue realizado en forma muy mecánica y por esa razón se deslizaron errores que fueron detectados durante la verificación. Es decir, la ya mencionada impugnación efectuada por la AFIP se basó en no haber aplicado el mismo criterio en las empresas elegidas como comparables, en cuanto se refiere a la opacidad ociosa desaprovechada, y a otros diversos factores (tales como las indemnizaciones por despido de personal y a la incobrabilidad a deudores, los cuales el Fisco rechazó). En efecto, la reconstrucción de los resultados a partir del balance de publicación, estimó la capacidad ociosa en sólo el 12,66% en lugar del 60% pretendido por Volkswagen Argentina.

Por otro lado, Volkswagen Argentina también dijo verse perjudicada en la intención del Fisco de aplicar retroactivamente las disposiciones del actual artículo 15 de la LIG, así como también de lo prescripto por la RG 1122.

Nuevamente, el TFN consideró acertados los fundamentos esgrimidos por el contribuyente.

Respecto de la aplicación del artículo 15 de la LIG, el organismo estableció que: "Sin entrar a analizar la legitimidad de tal efecto retroactivo, ya que esa consideración resulta abstracta en el presente caso, lo cierto es que las normas legales vinculadas con el instituto de los "precios de transferencia", bajo las que transcurrió el ejercicio 1999 de VW Arg. no son otras que los artículos 8, 15 y 130 de la ley N° 20.628, el art. 21 de su reglamentación (dto. 1344/98) y las Resoluciones Generales N° 567 (B.O. 28/4/99) y N° 702 (B.O. 15/10/99), sin que las precisiones introducidas por las RRGG 992 y 1122 les sean aplicables, atento a que dichas normas recién se dictaron en el año 2001, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la ley N° 25.239 (B.O. 31/12/99). Vale decir, el detalle declarativo impuesto no se encontraba vigente a fin del ejercicio 1999".

La resolución de esta causa, tuvo elementos adicionales, a la ya evidente falta de fundamentación estricta en la cual viene incurriendo la AFIP. En efecto, tal como fundamentan los magistrados, no alcanza con decir que las sociedades utilizadas como comparables no resultan idóneas para ser tomadas como parámetro, sin una justificación expresa y trabajada. El Tribunal consideró que en virtud de los cambios ocasionados por las Leyes N° 25.239, 25.784 y las Resoluciones Generales N° 992 y 1122, en 1999 el método de las comparaciones no podía emplearse cuando los productos no eran análogos por naturaleza o calidad, los mercados no sean

comparables, las diferencias por volumen eran notorias y las condiciones financieras y monetarias no eran susceptibles de ser ajustadas, que es precisamente la situación que se presentó examinando los balances de las empresas independientes seleccionadas.

Es por ello, que respecto a la cuestión trascendental de ajuste, y la postura asumida por la AFIP, se estableció que: “los inspectores no impugnan los datos económico-contables de VW Argentina ni los ajustes que la misma realizó para alcanzar la necesaria homogenización, **sino que sostienen que tales ajustes también debieron practicarse en las empresas comparable pero se abstienen de describir cual es el método en virtud del cual arribaron a sus conclusiones**, ya que para ello debieron contar -y ello no surge de las actuaciones- con la adecuada información de esas empresas independientes que se encuentran esparcidas por el mundo [Hino Motors (Japón); Grupo Dina (Méjico); Hindustan Motors (India); China Motors (Taiwan); Mahindra & Mahindra (India); Marcopolo (Brasil); Tata Engineering & Locomotive (India), más otras tres empresas argentinas, carrozadoras de chasis para ómnibus y camiones; cfr. act. adm. EPT 1999, fs. 79] (...) no debe pasar desapercibido que en el segundo informe de inspección, de fecha 5/12/01, y en razón de las observaciones efectuadas por el Dto. de Operaciones Internacionales de la AFIP, se modificaron las cifras a las que habían arribado los inspectores en ocasión de la vista conferida de conformidad con el art. 17 de la ley de rito, en cuya virtud el aumento de la base imponible determinado entonces en \$ 52.023.295, se redujo a \$ 46.070.295 (act. adm. cpo. ppal. Det. Oficio N° 1. fs. 167), lo que no ha sido óbice para que en el informe final de los mismos inspectores, de fecha 17/5/02, y como consecuencia de excluir al Grupo Dina, hayan procedido a modificar el porcentual de capacidad ociosa y a efectuar otras correcciones, provocando el aumento de dicha base para el año 1999, que pasó a ser de \$ 54.945.281 (act. adm. cit., fs. 195). No obstante, la recurrente informa a fs. 1869 que el monto de quebranto por el que apela en esta instancia es de \$ 47.483.290, **lo que demuestra la escasa consistencia del procedimiento seguido en esta materia por la Administración Tributaria, ya que sin explicaciones convincentes que sustenten la descalificación de lo declarado por la recurrente, así como la procedencia del nuevo importe determinado, no es posible convalidar la actividad fiscalizadora desplegada en esta ocasión para reducir el quebranto acumulado por la actora**” (lo resaltado me pertenece).

4) “*Aventis Pharma S.A s/ Recurso de apelación*” (TFN, Sala D, 26/02/2010):

El precedente “**Aventis Pharma**” probablemente sea uno de los más trascendentes que rigen la materia, toda vez que en el mismo ya se analiza la situación a la luz de la normativa legal vigente, es decir, por el Art. 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En este caso, la AFIP cuestionó los precios de transferencia correspondientes a la adquisición de insumos en el año 2000 por parte de un laboratorio local a determinadas entidades vinculadas ubicadas en el exterior. El organismo Fiscal cuestionó determinados aspectos de la aplicación del método del margen neto de la transacción efectuados por el contribuyente. Ese método permite comprobar en forma indirecta, a través de los márgenes obtenidos, el carácter de los precios de adquisición de bienes a empresas vinculadas del exterior. La AFIP aceptó la selección del método,

pero cuestionó: a) el cálculo de la ganancia neta operativa, b) el cálculo del "rango intercuartil" de márgenes de empresas comparables, c) los descuentos determinados por el contribuyente, toda vez que el organismo fiscal consideró que no tenían carácter de extraordinarios, sino que formaban parte de la retribución prefijada en el contrato de suministro, y que el precio a restablecer por quitarle los descuentos sería sólo una referencia teórica.

Por su parte, el contribuyente había presentado prolijamente su estudio de precios de transferencia, estableciendo y justificando cada una de las conclusiones a las que había arribado, sustentando dicha posición con la correspondiente prueba en el proceso llevado a cabo en el TFN.

A la hora de fallar, el Tribunal se inclinó por la postura del contribuyente, manifestado que "no debe pasar desapercibido que la pretensión fiscal expuesta en la resolución apelada para impugnar a la firma elegida para la comparación, **está basada en discrepar con el informe de precios de transferencia presentado por la recurrente sin que se agreguen resultados producto de una tarea sistemática de investigación, de modo de fundar la descalificación en conclusiones serias, distintas a una mera contradicción retórica.** Ello así, porque el criterio aplicado por la Administración Tributaria, consiste en pretender de desbaratar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello nada más que la dialéctica". (El resaltado me pertenece).

En síntesis, se puede concluir que este fallo constituye una clara crítica a la ausencia de investigación por parte del fisco, ya que frente a la solidez del estudio de precios de transferencia elaborado por cualquier contribuyente, siempre que se incluya una detallada descripción de la metodología empleada con explicación de las razones de la elección de los métodos empleados para cada tipo de operación, se le va a requerir una prueba contundente al Fisco para desvirtuar una liquidación correctamente practicada.

En ese sentido, se comparte lo manifestado por Goldemberg al establecer que "Esta disquisición sirve a otra reflexión, de mayor interés, acerca de los esfuerzos que debería efectuar la AFIP para descalificar los precios de transferencia del contribuyente. Es corolario del fallo bajo comentario que **no le es suficiente a la Autoridad Fiscal el solo cuestionamiento de algunos aspectos del análisis económico efectuado por el contribuyente, sino que se hace necesario el aporte de evidencias de suficiente envergadura como para desestimar las colectadas por aquél.** Esta apreciación es constante al avanzar en la sentencia y será tratada con mayor detalle más adelante"³⁷. (El resaltado me pertenece).

El 29 de marzo del año 2012 la Sala III de la CNACAF adhirió a todos los argumentos establecidos por el TFN y convalidó la posición adoptada por el contribuyente, confirmándose la sentencia.

5) "*Nobleza Piccardo s/ Recurso de apelación*" (TFN, Sala B, 15/07/2010):

³⁷ GOLDEMBERG, Cecilia, "*Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo "Aventis Pharma"*", en Doctrina Tributaria ERREPAR, XXXI. Octubre de 2010, p. 839.

Por su parte, los hechos en el precedente Nobleza Piccardo, fueron los siguientes: La British American Tobacco Limited (BAT Suiza), holding de la empresa suiza, firmó un acuerdo de fabricación por contrato con Nobleza Piccardo SACI (NP Argentina), su filial argentina. Según este acuerdo, Nobleza Piccardo Argentina produciría cigarrillos en la Argentina, y todos los riesgos relevantes, serían soportados por BAT Suiza. BAT Suiza luego vendería y facturaría los cigarrillos a Extralan, un comerciante de tabaco de Chile con sede en una zona franca en Chile, por USD 12,564,590.09 (Extralan Chile). Nobleza Piccardo Argentina, a su vez, exportaba los cigarrillos a Extralan Chile por sumas que rondaban los USD 7.440.144.

La AFIP sostuvo que la triangulación societaria se realizaba a raíz de poder manipular los precios y de esa manera erosionar la Base Imponible a pagar en Argentina, por tal motivo se impugnó el precio de las exportaciones de cigarrillos realizadas por el contribuyente por los periodos 1999 y 2000, aplicando el método de precio comparable no controlado.

El criterio del Organismo Fiscal en relación a las operaciones efectuadas con Caciquen en el período fiscal 1999, la inspección aplicó el método denominado "Precio Comparable No Controlado" ("PcnC"), luego de descartar la existencia de precios mayoristas en lugar de destino u origen. Por el contrario, en relación a las operaciones efectuadas con BAT en el período fiscal 2000, la inspección aplicó el método denominado "Costo más Beneficio" ("CmB") determinando, como consecuencia de la comparación, márgenes de utilidad diferente para cada uno de los productos analizados, seleccionándose el margen de utilidad menor.

El contribuyente estimó irrazonable la aplicación de dos métodos diferentes para los ejercicios 1999 y 2000 a pesar de que no existieran cambios de circunstancias al respecto. Siendo utilizado el precio de venta en 1999, no había motivo para no utilizar la misma variable en el 2000. A la inversa si en el 2000 no se daban esas circunstancias tampoco debió considerarse que existían en 1999. Asimismo consideró que el desconocimiento del método aplicado (Margen neto de la Transacción MNT), significa no discernir que el mismo es el más apropiado para la determinación de los precios de transferencias y que la legislación argentina determina que es el propio contribuyente quien tiene el mayor conocimiento de las operaciones comerciales que lleva a cabo, y que tiene la carga de seleccionar el método más adecuado para la determinación de su precios de transferencia, criterio por otra parte que es coincidente con las Directrices OCDE, y que no fuera seguido por el Organismo Recaudador.

Nuevamente, se observa una sentencia desfavorable a las pretensiones del organismo fiscal, fundándose en las falencias probatorias para demostrar comparables. En efecto, el TFN destaca que: "(...) la carga impugnatoria del precio recae en cabeza del Fisco Nacional (conf. esta Sala in re "Botonera Argentina" fallo del 9 de junio de 1989), toda vez que la teoría de la argumentación tiene un lugar privilegiado, porque al desarrollarse en sus esquemas empíricos y normativos, se permite la posibilidad de refutación; en este sentido es **el Fisco el que debe exponer el elenco de hechos por los que se aparta del precio contractual.**" (El resaltado me pertenece)

Siguiendo esta línea, la mayoría de los magistrados (debe destacarse que existe un voto en disidencia), de manera contundente resaltan que “El cambio de dirección del Fisco no toma la alternativa legal —precio mayorista en lugar de origen— sino el precio comparable para entidades no vinculadas, considerándose una operación de mercado interno con una firma situada en un espacio cuya comparabilidad no puede ser apreciada. Peor aún, el distinguido Vocal preopinante muestra con elocuencia que se llega a un resultado poco razonable, alcanzándose una utilidad del 116,12%, cuando la utilidad máxima para las compañías industriales compulsadas por la Comisión Nacional de Valores arrojaba en ese año un 45,2%. Debe desecharse, pues, por inapropiado el criterio fiscal”. Por ello, luego de tan aplacable justificación, el TFN termina concluyendo que **“el Fisco Nacional no ha demostrado acabadamente los extremos de su pretensión, por lo que también para este período la resolución debe ser revocada”**. (El resaltado me pertenece).

En efecto, queda claro que el ente recaudador se ha apartado de la verdad objetiva y, sobre fórmulas de carácter general y sin análisis alguno, arribó a conclusiones irrazonables y arbitrarias.

6) *“Alfred C. Toepfer Internacional S.A”* (TFN, Sala D, 05/07/2010).

En este precedente se discutieron los precios de las operaciones de exportación de “commodities” efectuadas por Toepfer, tanto a empresas vinculadas como independientes. Resulta necesario manifestar que durante el proceso de inspección la AFIP detectó diferencias de precio entre el momento de concertación de la operación y el de embarque de la mercadería, presuponiendo que se estaba erosionando la base imponible.

Sobre la operatoria, el contribuyente argumentó que el precio de comercialización era el de plaza al momento de la operación, sin que ningún productor o comercializador pudiera manipularlo. Por otro lado, manifestó que en el año 1999 se registraron numerosas “bajas” de precios entre el momento de concertación y el del embarque de la mercadería puesto que ya había transferido el riesgo de fluctuación de precios al intermediario del exterior, cuyo objetivo era el de arbitrar entre la oferta y la demanda, entre el agroexportador nacional y el cliente del exterior, asumiendo en esta actividad el riesgo de fluctuación de los precios que se pudieran producir en el íterin de la operatoria.

Asimismo, también fundamentó que las operaciones se confeccionaron en los términos dados por la Asociación denominada “GAFTA” (Grain and Feed Trade Association), utilizando el modelo de contrato pre-pautado provisto por la misma, argumentando principalmente que el Fisco había ignorado la realidad económica de las operaciones, creando arbitrariamente una situación ficticia al determinar que los riesgos de fluctuación de precio sólo pasan al comprador del exterior recién cuando se embarca la mercadería y no cuando se cerró el contrato GAFTA.

Otro de los argumentos esgrimidos por el recurrente fue que para efectuar el ajuste de los precios de ciertas exportaciones la AFIP dividió las operaciones en dos grupos, uno correspondiente a empresas que consideraba **vinculadas** (para las que uso el ajuste comparando los precios reales de las operaciones con los precios informados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación de la Nación para la

fecha de embarque, utilizando lo dispuesto en el artículo 15 de la LIG) y otro de exportaciones a **empresas independientes** (aplicó la metodología antes explicada pero con la diferencia de que el cuadro normativo invocado por el Fisco en el que se basa, es el del art. 8° de la ley del tributo.

El Fisco se basó en la aplicación de los arts. 8° y 15 de la ley del impuesto y en evaluar si el precio fijado para las operaciones entre empresas vinculadas (transacción controlada) era coincidente con el precio que habrían pactado empresas independientes en operaciones idénticas o similares (transacción no controlada) en condiciones similares en un contexto de mercado abierto.

Por un lado, el fisco sostenía que para las operaciones realizadas con compañías vinculadas del exterior, la metodología a aplicar era la del “Precio Comparable no Controlado” (art. 15 Inc. a), fijando como precio de los bienes exportados al que resulte mayor entre la cotización de los mismos a la fecha de concertación de la operación y la fecha de embarque de la mercadería.

Por su parte, la apelante sostenía que debía aplicarse el art. 8° vigente entonces, atento a que había realizado sus operaciones de exportación a “precios de público y notorio conocimiento” tomando cotizaciones de “mercados transparentes” y precios de referencia oficiales. Asimismo, el contribuyente sostenía que en la aplicación de la metodología seleccionada por el fisco, se había pretendido utilizar una opción inexistente en la norma para el año 1999, ya que la misma había sido incorporada recién en el año 2003 a través de la sanción de la ley 25.784.

El Tribunal Fiscal consideró que las operaciones realizadas con entidades vinculadas y en los casos en los que exista “fecha cierta” en los contratos que suscriben las partes en las operaciones de exportación, de acuerdo a lo dispuesto por el art 15 vigente a esa fecha, la misma debe considerarse como la fecha para comparar el precio de la exportación respecto del que surge de la SAGPyA.

Por su parte, en los casos en que dichas fechas no existieran, los valores debían determinarse aplicando el mismo método (precio comparable no controlado), pero a la fecha de embarque, de acuerdo a lo dispuesto por el segundo párrafo del art. 10 del decreto reglamentario. Al respecto aclaró que si bien el artículo mencionado reglamenta al art. 8° de la ley, los dos últimos párrafos de este último remiten al art. 15 de la LIG, aun cuando no se verifique vinculación económica. Para el resto de los casos (operaciones de exportación a terceros), debe aplicarse el art. 8° considerando el precio de la mercadería al momento del embarque aplicando la misma normativa.

7) “*TOYOTA ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación*” (TFN, Sala A, 28/04/2011), (CNACAF, Sala III, 08/11/2012), (CSJN, 02/09/2014)

Este precedente reviste una importancia trascendental, ya que es la primer causa relacionada a Precios de Transferencia que es analizada por nuestro más alto Tribunal. En la misma se zanja definitivamente la cuestión relativa a la retroactividad de las normas que intentó sistemáticamente aplicar la AFIP. El contexto histórico es el mismo que el de los precedentes Volkswagen (2009 y 2010) y Daimlerchrysler.

El caso comienza frente a la determinación de oficio realizada por la AFIP que efectuó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias, por las transacciones realizadas por la empresa Toyota en sus operaciones con empresas del exterior, las cuales (a criterio del Fisco) habrían sido con empresas vinculadas, no cumpliéndose el principio de plena competencia.

El ajuste se produce fundamentalmente por el hecho de que Toyota efectuó un ajuste en sus resultados contables por capacidad ociosa extraordinaria del 38,55%, como consecuencia de ese ajuste por capacidad ociosa extraordinaria se corrige la utilidad contable a los efectos de la comparabilidad a \$26.047.138, siendo el indicador de utilidad (*TRCE*) 13,81%, agregando que dicho indicador se sitúa dentro del rango intercuartil de rentabilidad de las empresas comparables (11,28% - 17,24%), cuyo valor de mediana es 13,71%, por lo que al estar la utilidad dentro del rango de mercado, la empresa ha validado sus precios de transferencia con empresas vinculadas del exterior mediante el método aplicado, por lo que no correspondería formular ningún ajuste a la utilidad impositiva de dicho período fiscal.

El Fisco Nacional consideró que a los efectos de la aplicación del método, el ajuste en los resultados contables de la empresa por capacidad ociosa debe ser el porcentaje excedente de la ociosidad extraordinaria (38,55%) y el porcentaje de la mediana, de ociosidad de la muestra de compañías comparables que según el ente fiscal ascendería a 31,68%. En consecuencia se efectuó un ajuste del 6,87%, siendo la utilidad contable corregida a los efectos de la aplicación del método de validación de \$8.599,019,5. No obstante esta formulación, no produjo prueba pertinente para la impugnación del método seleccionado.

Por otro lado, tal como puede observarse en la mayoría de los expedientes analizados, el Fisco intentó aplicar retroactivamente las disposiciones de la RG 1122/2003 (en vez de la RG 702/99) y la normativa actualizada imperante en la materia, inclusive la aplicación subsidiaria de las Directrices de la OCDE para aquel momento.

Respecto a la aplicación retroactiva, el TFN estableció que “el fisco Nacional de ningún modo podía válidamente aplicar retroactivamente las disposiciones contenidas en una normativa vigente con posterioridad al período fiscal en discusión” ya que “Dicha situación se encuentra expresamente reconocida en la resolución apelada en la página 45, cuando establece que “si bien la normativa argentina para el año 1999 no contenía una definición específica del rango de mercado, ni fijaba procedimientos para su determinación, ni estipulaba si debía tomarse el rango completo o utilizar algún tipo de herramienta estadística (rango intercuartil)”

En relación a la aplicación de las directrices de la OCDE, la CNACAF estableció que “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 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”

En lo que respecta al sustento probatorio y técnico de los ajustes establecidos por la AFIP, la CSJN con mucho criterio estableció que “las críticas [del Fisco] se reducen a la reiteración de planteos formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores **y no aportan elementos que logren desvirtuar lo decidido respecto a la razonabilidad de la tasa de utilidad obtenida por la actora**” (El resaltado me pertenece).

Fundamentando lo decidido por la CNACAF, la CSJN estableció que se “convalidó el mecanismo de ajuste empleado por Toyota en cuando consideró la capacidad ociosa extraordinaria registrada por la empresa durante el período fiscal 1999 por tratarse de acontecimientos inusuales que en el caso de aplicación de la norma del artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias... eran indispensables para homogeneizar la muestra con las empresas comprobables, **máxime en atención a que el Fisco Nacional no había producido prueba que acreditase que las referidas empresas había padecido análogas circunstancias.**” (El resaltado me pertenece).

Finalmente, respecto la aplicación retroactiva de la normativa, la CSJN receptó los fundamentos consagrados por el TFN y la CNACAF y sentenció que “tal aseveración es ineficaz al fin pretendido pues resulta indudable que rige en esta materia el principio de legalidad o reserva de la ley”

En síntesis, se valida la metodología seguida por Toyota para determinar su tasa de retorno. Ese cálculo incluyó un mecanismo de ajuste que incrementó el resultado de Toyota como reconocimiento a que parte de los gastos estaban vinculados con la capacidad ociosa de la planta del año 1999, sin que el Fisco haya podido generar una convicción judicial suficiente mediante su prueba.

8) “Boehringer Ingelheim S.A. s/ apelación” (TFN, Sala A, 13/04/2012)”

El contribuyente realizó su Estudio de Precios de Transferencia, siguiendo los procedimientos establecidos en la RG 702/99. No obstante ello, la AFIP objeta el método seleccionado por el contribuyente en el estudio, estableciendo que se habían realizado operaciones con empresas vinculadas sin cumplir el principio de plena competencia.

El Fisco le impugnó al contribuyente, tres empresas comparables que reportaban márgenes de utilidad negativos o extremadamente bajos correspondientes a la función de reventa de la compañía. Dos de ellas por una cuestión de vinculación económica con un proveedor exclusivo y por diferencia en la cantidad de empleados respecto de la actora; y una tercera por una cuestión de “no comparabilidad” de actividades.

Los principales argumentos de la Administración Tributaria fueron que: 1) se habrían utilizado empresas como comparables que no resultarían ser tales, 2) se habrían considerado índices y datos de los balances comerciales de la contribuyente de los años 1997, 1998 y 1999 y de las comparables seleccionadas de los años 1996, 1997 y 1998, para la elaboración del informe de precios de transferencia del año 1999, lo cual resultaría -según la opinión fiscal- incongruente; 3) el “análisis funcional”

efectuado por la empresa en su estudio de precios de transferencia no fue aceptado por la AFIP en lo atinente a la división de las actividades de la actuante en diferentes mercados y funciones; 4) la selección de los indicadores utilizados para realizar el análisis de precios de transferencia respecto a las actividades realizadas por la empresa también fue cuestionado.

El TFN, terminó fallando de manera parcial a favor del Fisco. Respecto de las dos primeras compañías impugnadas en el Estudio de Precios de Transferencia, se estableció que claramente se trataba de empresas vinculadas ya que el contribuyente no pudo probar en qué forma dos empresas vinculadas con una proveedora se comportarían de manera independiente, principalmente, debido a que la operación vinculada no resultaba económicamente rentable si se la compara con la regla de mercado, en razón de que falsificaría la libertad contractual o podría conducir al aniquilamiento de la competencia, con lo cual se afectaría la libertad de iniciativa económica que se encuentra amparada constitucionalmente.

Respecto a la cuestión probatoria, el fallo es esclarecedor, ya que establece que “la carga de la prueba en esta materia es compartida pues que si bien el contribuyente está obligado a establecer e identificar las operaciones sujetas a precios de transferencia, preparar el estudio correspondiente -para lo cual podrá seleccionar algún método entre los que las normas ofrecen y demostrar mediante su aplicación si el valor de las contraprestaciones fijadas en sus operaciones se condice con el que hubiesen fijado partes independientes-, contar con los respaldos documentales y presentar las declaraciones juradas al respecto, **lo cierto es que la AFIP sólo podrá impugnar los precios de transferencia cuando encuentre razones fácticas justificadas y debidamente acreditadas así como los argumentos normativos para cuestionar alguno de los precios del contribuyente. Para ello, la administración fiscal debe reproducir razonamientos y decisiones de negocios tales como las que se toman entre partes independientes.**” (el resaltado me pertenece).

Conclusión del Capítulo 2:

La opción de judicializar cualquier tipo de controversia lleva implícita una idea universal que rige en el Derecho Procesal: **la importancia trascendental de la prueba.**

En el derecho argentino, existen diversas ramas judicializables, cada una con sus características particulares. No es intención del autor explicar cuáles son las cuestiones trascendentales del procedimiento contencioso en materia fiscal, sin embargo, si resulta importante marcar que, una vez que la administración decide acudir por esta vía, debe respetar sus lineamientos y principios universales, y en tal sentido, la prueba adquiere un papel trascendental.

Del análisis de la jurisprudencia reseñada en este capítulo, puede concluirse que existe una dificultad latente y manifiesta que tendría el Fisco a la hora de desvirtuar las conclusiones elaboradas por un contribuyente en su Estudio de Precios de Transferencia.

Por el momento, parecería verse que estos motivos se deben a una cuestión de asimetría en la información que tienen el contribuyente y el Fisco, el nivel de recursos humanos que cada parte le asigna a cada causa en particular.

Lo cierto es que la jurisprudencia mayoritaria se muestra a favor del contribuyente, puesto que, las cuestiones debatidas tienen una complejidad técnica de tal envergadura, que no resulta posible aplicar criterios probatorios laxos a la hora de rebatir conclusiones de índole económica que difieran de las arribadas por los contribuyentes.

Cabe destacar que de los diez precedentes seleccionados, nueve lo hacen con la legislación “antigua” del impuesto a las ganancias, es decir, anteriores al 2003 cuando se produjeron diversas modificaciones. La excepción sería el fallo “*Aventis Pharma*” donde se aplicaron los criterios actuales. No obstante ello, teniendo en cuenta que la normativa en la actualidad es diferente, el hecho troncal de la cuestión contenciosa es el mismo. A pesar de que puedan haber existido diferencias en ciertos parámetros estructurales para la realización del Estudio de Precios de Transferencia, para todos los casos la AFIP deberá presentar una prueba contundente que demuestre por qué no se siguen los parámetros del principio de plena competencia y se desvirtúe lo propuesto por el contribuyente, situación que en la mayoría de los casos judicializados, no se ha podido demostrar.

CAPÍTULO 3:

Nociones preliminares del capítulo:

En los dos capítulos anteriores, se ha intentado expresar la dificultad natural que reviste a la cuestión de los Precios de Transferencia. En efecto, desde la óptica del contribuyente, su declaración jurada debe tener un nivel de meticulosidad extrema para documentar concreta y detalladamente cada operación realizada, así como su justificación veraz de los comparables. Desde el lado del fisco, ha quedado demostrado que se requiere un nivel de información y capacitación semejante a la del contribuyente, con el fin de desestimar el estudio presentado, en caso de no estar de acuerdo con la liquidación efectuada.

Tal como ha quedado evidenciado, la jurisprudencia no ha compartido la posición adoptada por el Fisco, primero resulta necesario analizar cuál es el motivo por el que AFIP ha elegido la vía de litigio, y siendo ésta la menos conveniente, cuál sería la opción que resulte más eficiente en términos de recursos y de dispendio jurisdiccional.

En primer lugar, resulta necesario manifestar que por limitaciones legales la Administración Fiscal no se encuentra facultada a negociar con los contribuyentes, y así evitar la vía litigiosa (históricamente la más onerosa y demandante en términos de recursos humanos y financieros).

Cabe destacar que en caso de que la AFIP practique un ajuste y el mismo no sea consentido por el contribuyente, la única vía posible para el Fisco es el litigio, ya que en Argentina, la Ley Nº 26.589 (Ley de Mediación) establece en su artículo 5, inciso c), como controversias excluidas del procedimiento de mediación prejudicial obligatoria a las causas en que el Estado (nacional, provincial, municipal y Ciudad Autónoma de Buenos Aires) o sus entidades descentralizadas sean parte, salvo que exista autorización expresa y no se trate de los supuestos a que se refiere el artículo 841 del Código Civil. Dicho artículo, entre otros casos, establece los siguientes impedidos de transigir: agentes del ministerio público y procuradores nacionales, provinciales y municipales; funcionarios fiscales respecto de las rentas públicas.

Por otro lado, tal como lo establece Chamatrópulo “además de las prohibiciones del artículo 841 del Código Civil, el fundamento de la indisponibilidad del crédito fiscal está dado por el principio de legalidad, según el cual la obligación tributaria, al ser establecida por una norma legal, y estar involucradas cuestiones de orden público, no puede ser materia de transacción. La indisponibilidad también se ha reflejado en la jurisprudencia ("Prodesca SAlyC" - CSJN - 9/12/1993). En dicho fallo se ha dicho que una de las consecuencias del principio de legalidad -de rango constitucional- consiste en inhabilitar a la administración fiscal a transar o remitir las cargas impositivas lo cual impide presumir renunciar a la percepción de éstas”³⁸

³⁸ Chamatrópulo M. en “Mediación en materia Fiscal”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XXXII, Buenos Aires, Febrero de 2011, Pag. 2.

Sobre la indisponibilidad de la renta tributaria la Doctrina ha manifestado que “se sustenta en el principio de legalidad, generalidad, igualdad y equidad, es por ello que necesariamente el legislador, en representación de los ciudadanos, es quien fija los presupuestos de hecho gravados con causa en la capacidad contributiva, la ventaja o el servicio público que presta, por lo que ni las administraciones de renta pública ni los contribuyentes pueden modificarlo o negociarlo”³⁹.

En síntesis, este impedimento legal actúa como una suerte de “corset” para la AFIP ya que se ve obligada a participar en litigios que tienen alta duración, una prueba muy cara (ya que se encuentra en una desventaja en términos de recursos humanos), y en los cuales ha perdido la mayoría.

Más allá del factor legal y sin perjuicio del mismo, Eduardo Baistrocchi ha publicado una postura adicional que intenta explicar el motivo de la postura pleitista de Argentina, así como también la de otros países, tales como Rusia o Brasil.

En efecto, luego de haber estudiado la evolución de los diversos litigios en materia de precios de transferencia alrededor del planeta, Baistrocchi sugiere que “el camino de la evolución global de la solución de controversias sobre precios de transferencia **consiste en seis etapas a partir del inicio de la imposición sobre la renta en el Reino Unido en 1799 para financiar la guerra contra el emperador francés Napoleón**”⁴⁰ (el resaltado me pertenece).

Las 6 etapas planteadas por Baistrocchi son las siguientes⁴¹:

- 1) Etapa 1: Es un contexto anterior al surgimiento de las empresas multinacionales y a la globalización. Se caracteriza por una ausencia de disputas en materia de precios de transferencia y por una ausencia normativa. Según el autor, un ejemplo de esta situación sería Estados Unidos entre 1909 y 1921.
- 2) Etapa 2: Denota los primeros surgimientos de disputas en materia de precios de transferencia donde no existía regulación en la materia basada en el principio de “plena competencia”. La característica de este periodo es que las autoridades fiscales comenzaron a efectuar quejas contra la planificación fiscal abusiva de los grandes grupos económicos, que lograban erosionar la base imponible en los impuestos que grababan la renta. El ejemplo de esta etapa, sería Estados Unidos para el periodo que abarca 1921 a 1928 antes de la reforma legislativa que incluye por primera el principio de “plena competencia”.
- 3) Etapa 3: Representa la etapa en la cual el principio de “plena competencia” es adoptado por la mayor parte de las legislaciones del mundo, y resulta idóneo para solucionar los conflictos en materia de precios de transferencia, toda vez que era sencillo encontrar comparables para cada una de las operaciones

³⁹ Casal Daniel A., “Mediación Fiscal como alternativa de la solución de conflictos”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XXXIV, Buenos Aires, Agosto de 2013. P.1.

⁴⁰ Baistrocchi, E., (2012) "Resolving Transfer Pricing Disputes: The Global Evolutionary Path (1799 - 2011)" from N/A, *Resolving transfer pricing disputes: a global analysis*, Cambridge: Cambridge University Press, pp.835-883.

⁴¹ Baistrocchi, E., *op. cit.*, pp. 840/43.

celebradas. Se destacan la ausencia de disputas internacionales en materia de precios de transferencia. El ejemplo de esta etapa, sería Estados Unidos para el periodo que abarca 1928 a 1935.

- 4) Etapa 4: Consiste en el surgimiento del comercio con intangibles, lo que deja desactualizada o con poca operatividad la normativa basada en el principio de “plena competencia”. Las disputas de precios de transferencia usualmente empezaban y terminaban en el ámbito de la autoridad fiscal (es decir, administrativamente), ya que esta brindaba instructivos, guías o circulares de como liquidar el impuesto, en esta etapa no se aplicaban APAs o MAPs (en el siguiente punto del presente capítulo se abordará el significado de estos instrumentos). Según el autor, esta etapa estaría mejor graficada en el caso de China desde 1991 hasta 2005.
- 5) Etapa 5: Consiste en la proliferación de los litigios en materia de precios de transferencia. La normativa imperante en la materia no regula la existencia ni de APAs ni de MAPs. Como ejemplo de esta etapa se pone a Estados Unidos desde 1935 a 1990 (cuando se celebra el primer APA con Australia).
- 6) Etapa 6: Se destaca la utilización de APAs y MAPs como método predominante para solucionar los conflictos de precios de transferencia, y evitar así el dispendio jurisdiccional. La normativa empieza a regular dichos instrumentos. En esta etapa, se presume que tanto el litigio, como la etapa administrativa deben ser utilizados como segunda opción. Un ejemplo de esta etapa es Australia desde 1990 hasta la actualidad.

Al analizar el caso argentino, Baistrocchi concluye que Argentina atravesó todas las etapas, quedando estacionada en la quinta etapa⁴².

Más allá de las limitaciones legales que impiden al fisco conciliar o la falta de habilitación legal para la celebración de APAs, el autor sugiere que, en aquellos países con gran cantidad de recursos naturales (esencialmente, exportadores de materias primas) existe una evidente tendencia a la utilización del litigio como método para solucionar dichos conflictos⁴³. Esto podría deberse, por ejemplo, a que (en el caso argentino) la existencia de tierras tan fértiles como “*La Pampa Húmeda*” es un incentivo muy fuerte a tener una alta presión fiscal y una actitud hostil hacia a los cuestionamientos que efectúen los contribuyentes, ya que el hecho de tener semejantes riquezas naturales, presupondría una constante inversión de capitales, a raíz de una necesidad de materia productiva y de continuar con el ciclo económico.

Por el contrario, los países con menores recursos naturales (tales como Japón, Israel o el Reino Unido) preferirían evitar el conflicto, utilizando instrumentos jurídicos que le garanticen un ingreso determinado a las arcas estatales.

⁴² Baistrocchi, E., *op.cit.*, pp. 840-43.

⁴³ Baistrocchi, E., *op.cit.*, p. 838.

En síntesis, existen cuestiones legales que limitan el accionar de la AFIP, asimismo, según lo expresado por la doctrina, esta limitación podría deberse a la disponibilidad de recursos naturales.

Habiendo detallado cuales son los posibles motivos por los cuales el Estado Nacional recurre a la vía litigiosa, y teniendo en cuenta que la jurisprudencia ha sido adversa a dichos intereses y posturas, resta analizar la solución propuesta en la hipótesis del presente trabajo.

I. Advanced Pricing Agreements, Bilateral Advanced Pricing Agreements y Mutual Agreement Procedures. ¿Qué son, para que sirven?, ¿Cómo solucionaría eso los problemas de litigiosidad en Argentina?:

A) Definición de Advanced Pricing Agreements (APAs) y Bilateral Advanced Pricing Agreements (BAPAs):

Podría definirse al APA como un acuerdo que firma un contribuyente y la Administración Fiscal para que, celebradas determinadas operaciones sujetas a revisión por el Fisco en lo relativo a Precios de Transferencia, se fijen de antemano un conjunto de criterios, por ejemplo: método mediante el cual se va a liquidar el impuesto, ajustes comparables, valoración de los bienes, las personas, etc.

Según Sicilia Barba, los APAs “establecen, en forma anticipada a la celebración de transacciones controladas, un conjunto de criterios apropiados (por ejemplo, método, comparables y ajustes apropiados a éstos, supuestos críticos respecto de eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia para esas transacciones por un periodo determinado de tiempo. Un APA, en materia de precios de transferencia puede ser unilateral en donde participa una administración fiscal y el contribuyente, bilateral o multilateral en donde se requiere el acuerdo de dos o más administraciones fiscales, al amparo de los tratados que para evitar la doble imposición que se tengan suscritos. Más adelante, se detallan los diferentes tipos de APA que existen”⁴⁴.

El APA se inicia por pedido del contribuyente y requiere la existencia de negociaciones entre éste (una empresa, grupo de empresas sean estas controladoras o controladas) y la Administración Fiscal. Su objetivo central es evitar las futuras contingencias y riesgos de judicialización, y como última medida, como un objetivo para complementar los procedimientos administrativos y judiciales que se lleven a cabo.

Goldemberg destaca que “Es interesante destacar que el régimen de APAs no es un resorte exclusivo de los países más desarrollados, sino que fue adoptado por la mayor parte de las legislaciones que han integrado normas sobre precios de transferencia en consonancia con las Guías de OCDE. Por ejemplo, de los países integrantes del "G 20", Rusia, Brasil, Sudáfrica, India y Argentina no contemplan los

⁴⁴ Sicilia Barba, Raúl, “Acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia, APA (Advanced Pricing Agreements), *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Luis Potosí*, San Luis Potosí, México, Diciembre de 2010, Capítulo 15 , P. 207.

APAs. En cuanto a los países latinoamericanos que adoptaron los principios y métodos de precios de transferencia de la OCDE, México, Colombia, Perú y Venezuela admiten la negociación de APAs; en cambio, no lo hacen Argentina, Uruguay y Ecuador. La posibilidad de incorporar mecanismos para brindar solución a potenciales conflictos con los contribuyentes y evitar la doble imposición internacional es materia de atención en el mundo, simplemente porque con ello se favorece el intercambio comercial, la atracción de inversiones y, así, el desarrollo. Considero que nuestro país debería encaminarse en esa línea sin pérdida de tiempo, más allá de posibles elucubraciones acerca de la efectiva aceptación por parte de los contribuyentes que podría despertar un régimen de APAs en Argentina, pues abrir esa posibilidad es respetar al inversor extranjero así como al empresario argentino que asume riesgos en el exterior”.⁴⁵

Es decir, el objetivo de dicho instrumento es fijar reglas claras para ambos lados respecto de la concertación de operaciones siguiendo el principio de libertad de mercado. Mientras el contribuyente cumpla los términos y condiciones que se hayan consagrado en el acuerdo, no se presentarían mayores inconvenientes, ya que el instrumento busca lograr certeza. El contribuyente debe discutir con la Administración respecto de la documentación pertinente, la metodología de precios de transferencia propuesta, así como los antecedentes y factores relevantes.

Las *Guidelines*, en su Capítulo IV (que trata sobre la resolución de conflictos), define al APA como: “an agreement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g method, comparable, and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of transfer pricing for those transactions over a fixed period of time”⁴⁶

Tal como se explicó en el punto anterior, la República Argentina no considera la adopción de APAs como una posibilidad concreta para evitar las contingencias judiciales. No obstante ello, varios países del mundo contemplan esta posibilidad.

Así, en el año 2011 la República Oriental del Uruguay se convirtió en el primer país en Sudamérica en celebrar dicho instrumento. El acuerdo fue firmado con Syngenta, uno de los grupos de agroquímicos más importantes del mundo, con sede en Suiza, que está iniciando operaciones en Uruguay para apoyar el crecimiento de sus negocios en la región.⁴⁷

Cabe destacar que los *Bilateral Advanced Pricing Agreements* (BAPAs), son definidos como “*APAs Bilaterales*”, es decir son solicitudes que desde el principio son planteadas a las autoridades competentes de dos países con el fin de establecer la metodología de precios de transferencia para cierta operación entre sus respectivos residentes, mismos que son integrantes de un Grupo Multinacional.

El análisis de los BAPAs involucra no sólo al contribuyente local, sino a la autoridad extranjera, con quien debe existir una comunicación constante, que incluye

⁴⁵ GOLDEMBERG, Cecilia, “Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo “Aventis Pharma”, en *Doctrina Tributaria ERREPAR*, Buenos Aires, XXXI. Octubre de 2010, p. 839.

⁴⁶ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁴⁷ <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;44;15;D;primera-en-sudamerica-dgi-firma-acuerdo-anticipado-de-precios;0;PAG;>

reuniones de análisis y discusión. La celebración de un BAPA resultará posible en la medida en que exista un Convenio para Evitar la Doble Imposición con el país con el cual el contribuyente concerta operaciones (vinculadas o no). Sin perjuicio de ello, cada Fisco, una vez cumplidos los requisitos acordados, debe suscribir (es decir, aceptar) el acuerdo realizado con el contribuyente.

Recientemente, la República de la India firmó su primer BAPA con Japón, válido por el plazo de 5 años⁴⁸. Dicho instrumento fue celebrado con el fin de sellar la alianza estratégica en materia tecnológica de dos de las economías más poderosas del mundo, demostrando la importancia trascendental que se le otorga a la celebración de este tipo de acuerdos.

Según las directrices establecidas por la OCDE, se podrían determinar las siguientes etapas como formativas tanto de un APA como de un BAPA, previa solicitud formal del interesado:

- a) *Discusiones preliminares*: Se intenta definir el alcance del APA y del BAPA considerando la información brindada por el contribuyente y sus recursos económicos. Lógicamente, corre por parte del contribuyente el deber de preparar y presentar una propuesta detallando el método seleccionado, documentando los comparables. Sophia Castro y Roberto Fernández especifican que usualmente, más allá de las diferentes legislaciones, se acerca la siguiente información:
- Nombres y direcciones de todas las partes vinculadas que serán cubiertas por el APA.
 - La organización estructural del grupo.
 - Análisis sectorial y de mercado.
 - Análisis funcional de las partes vinculadas y de las transacciones cubiertas.
 - Detalle de la metodología de precios de transferencia propuesta, incluyendo el análisis de comparabilidad, selección de comparables, ajustes, entre otros aspectos técnicos.
 - Supuestos en los que se basa la propuesta presentada.
 - Años a cubrir⁴⁹.
- b) *Evaluación*: En esta etapa, la Administración Tributaria procede a efectuar un escrutinio de la documentación presentada por el contribuyente, incluso estando existiendo la posibilidad de que se pida información adicional en caso de que así lo considere.

Finalizada la evaluación de la documentación pertinente, comienza la etapa de negociación entre el contribuyente y el Fisco. Respecto a esta etapa, Castro sugiere “sería recomendable establecer un cronograma de ejecución con

⁴⁸ http://articles.economicstimes.indiatimes.com/2014-12-20/news/57257587_1_an-apa-transfer-pricing-advance-pricing-agreement.

⁴⁹ Castro Sophia y Fernández Roberto, “Acuerdos anticipados de precios, ¿Solución para las controversias de precios de transferencia?”, *Revista Análisis Tributario*, Enfoque Internacional, Perú, N° 10/2012, Octubre de 2012, p. 2.

plazos determinados tal como el cronograma ilustrativo de 18 meses propuesto por la OCDE⁵⁰.

Por su parte, las Directrices de la OCDE sugieren que “Las Autoridades competentes deberán mantener las conversaciones en el marco del procedimiento amistoso de forma oportuna. Ello requiere destinar al proceso recursos suficientes y personal cualificado para este cometido. Es deseable que las Autoridades competentes discutan y coordinen un plan de acción pertinente respecto de temas tales como: la designación de funcionarios delegados, el intercambio de información, la coordinación del análisis y evaluación de la propuesta, la fijación del calendario provisional de las consultas posteriores, de la negociación y, finalmente, la conclusión de un acuerdo adecuado”⁵¹.

- c) *Celebración del Acuerdo*: Luego de las verificaciones y de las diversas evaluaciones que se realicen, se formaliza el acuerdo en los términos y condiciones que hayan sido negociados. Una vez que se haya celebrado el acuerdo, éste mismo significará para las partes una seguridad, respecto del lado del contribuyente, en lo relativo a que no se practicará ningún ajuste en el Impuesto a las Ganancias (o a la Renta), y por el lado de la Administración Tributaria, que el contribuyente ingresará las sumas de dinero que correspondan ya que se puso a disposición del organismo toda la información relevante.

B) Definición de *Mutual Agreement Procedures* (MAPs):

Suele definirse a Los *Mutual Agreement Procedures* (MAPs) como “un conjunto unificado de procedimientos de excepción, que buscan dar solución a problemas concretos de doble imposición internacional y de discriminación fiscal al inversor extranjero”⁵²

En esencia, los MAPs son procedimientos que tienen como objetivo aliviar una imposición que no esté conforme a los términos de un Convenio para Evitar la Doble Tributación firmado por dos países, es decir, que se genere una doble tributación internacional. Básicamente son instrumentos de cooperación internacional entre las administraciones fiscales.

En materia de Precios de Transferencia, surgen como consecuencia de un acto de fiscalización realizado por uno de los dos países. Mediante este instituto, las autoridades fiscales de cada país estudian las transacciones efectuadas entre las partes intervinientes, con el fin de llegar a conclusiones que eviten la doble imposición que cada autoridad fiscal haya podido efectuar, siguiendo los lineamientos del principio de plena competencia.

⁵⁰ Castro, Sophía y Fernández, Roberto, *op. cit.*, p. 3.

⁵¹ OCDE Guidelines, *Op.cit.*, p. 430.

⁵² Iriarte Yanicelli, Adolfo y Verstraeten, Axel, “El procedimiento de acuerdo mutuo para resolver los conflictos fiscales internacionales” en *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013, p. 664.

Representan un instrumento de vital trascendencia que viene creciendo en su implementación en la actualidad ya que “En 2006 la OCDE comenzó a compilar las estadísticas de casos de procedimientos de acuerdo mutuo de todos los países miembros y algunos no miembros, incluyendo a la Argentina (...) Los últimos datos corresponden al año 2010 y muestra que existían 3328 casos informados por países miembros de la OCDE. Este número representa un incremento de más del 40% respecto del año 2006, con una duración promedio de 27 meses, versus una duración de 22 meses en 2006 (...) A simple vista, es fácil concluir que cada vez hay más MAPs, pero la mayor cantidad implica mayor duración. Las posibles razones pueden ser mayor complejidad en los casos, mayor experiencia por parte de los actores involucrados que llevan a una profundización de los procedimientos, o simplemente recursos limitados parte de los estados.”⁵³

Como se sabe, existen dos tipos de modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición, el Modelo OCDE y el Modelo ONU. Ambos modelos, regulan en sus artículos 25 las disposiciones relativas a los MAPs.

Respecto del Modelo OCDE (históricamente el más utilizado, y del cual se partirá para analizar el instituto de los MAPs), su artículo 25 establece:

“Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

⁵³ Iriarte Yanicelli Adolfo y Verstraeten Axel, *op.cit*, p. 700.

5. Cuando, a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado”.

Al ser instrumentos de cooperación internacional, los diversos mecanismos y procedimientos para efectuar un acuerdo amistoso varían entre los diversos países, ateniendo a las circunstancias de cada caso e concreto. No obstante ello, podría considerarse que existe un patrón o una “base” de procedimental que surge de los comentarios al artículo 25 del modelo de la OCDE, y del “Manual para Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso” confeccionado también por la OCDE.

En efecto, siguiendo estos lineamientos, el procedimiento empieza cuando un contribuyente considere que, a raíz de la aplicación o interpretación de un CDI se esté (produciendo una situación de doble imposición, plazo determinado para solicitar un MAP es hasta 3 años de notificado de la acción que origina la doble imposición (Art. 25.1 del Modelo). Asimismo, también se puede pedir el acogimiento a un MAP para el supuesto en el contribuyente considere inminente o un ajuste fiscal que produzca doble imposición, o que tenga un grado de certeza razonable (acorde hechos demostrables) de que la postura de un Estado contratante puede llegar a producir efectos gravosos injustificados.

En lo que respecta específicamente a la materia, el párrafo 14 del comentario del artículo 25 del Modelo de la OCDE, establece como posible causal de situación para la presentación de un MAP es “el caso de que la legislación sobre precios de transferencia aplicable en un Estado contratante exija al contribuyente, a fin de satisfacer el principio de plena competencia, declarar rentas imponibles en mayor cuantía a la que hubiera resultado de los precios reales que utiliza en sus operaciones con partes relacionadas, y existan dudas razonables sobre si la parte asociada del contribuyente podrá practicar el ajuste correlativo en el otro Estado contratante en caso de no instarse un procedimiento amistoso”⁵⁴.

Tal como lo establece el párrafo 14 del comentario al artículo 25 del Modelo de la OCDE, el procedimiento puede ser iniciado por el contribuyente sin la necesidad

⁵⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, p. 370.

concreta que haya existido o se haya practicado una liquidación del impuesto (o, en caso de que se haya practicado, sin que se haya notificado) y sin la necesidad de que se haya agotado los procedimientos consagrados en el derecho interno del país de residencia.

El contribuyente se presenta frente a las autoridades competentes del Estado contratante del que sea residente (o del que sea nacional). Según el Manual para la aplicación de MAPs “esta solicitud constituye el medio a través del que el contribuyente informa a la autoridad competente de que, en su opinión, uno o ambos Estados signatarios han incurrido en una acción que ha originado o puede originar una imposición no conforme con el convenio”⁵⁵.

El punto 2.2.1 del Manual para la aplicación de MAPs establece (de manera no taxativamente y meramente ejemplificativa) que documentación se debe presentar a las autoridades competentes. En tal sentido, se especifican los siguientes puntos:

1. “el nombre, domicilio y número de identificación fiscal del contribuyente;
2. en los casos relacionados con precios de transferencia: el nombre, domicilio y, cuando sea posible, el número de identificación fiscal de cualquier contribuyente extranjero relacionado;
3. identificación de la administración tributaria extranjera y, si fuera posible, de la unidad regional o local que ha practicado o pretende practicar el ajuste (cuando sea pertinente);
4. el artículo o artículos del convenio que el contribuyente considera conculcados, así como la interpretación que, en opinión del contribuyente, debería darse para la aplicación del artículo;
5. los ejercicios a los que se refiere;
6. la relación, situación o estructura de las operaciones, cuestiones o partes relacionadas que intervienen en el caso (siendo conveniente comunicar todo cambio que acontezca en relación con las mismas una vez presentada la solicitud);
7. un resumen de las circunstancias y el análisis de los hechos por los que se requiere la asistencia de las autoridades competentes, en los que se incluya cualquier cuestión planteada por las administraciones tributarias que afecte al contribuyente y los importes a los que se refiera (expresados en ambas monedas, corroborados por cálculos, cuando resulte pertinente);
8. en los casos sobre precios de transferencia, la documentación exigida en la legislación interna del Estado de residencia del contribuyente, cuando se disponga de ella (en los casos en los que la documentación sea desmesuradamente profusa, será suficiente una descripción de la documentación elaborada en relación con las operaciones objeto del PROCAMIS);
9. copia de los requerimientos emitidos por las autoridades competentes que resulten pertinentes y de la documentación correspondiente presentada o que vaya a presentarse ante la autoridad competente del otro Estado contratante, incluida copia de la correspondencia emitida por la otra administración

⁵⁵ Manual para Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso, versión Febrero de 2007, Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, p. 17,

- tributaria, copia de expedientes, impugnaciones, etc., remitidas en contestación a las actuaciones o comunicación de próximas actuaciones de la otra administración tributaria (cuando resulte pertinente, la traducción de la documentación resultará útil y, en los casos en los que se trate de documentación voluminosa, será suficiente con una descripción de la misma).,
10. una indicación de si el contribuyente o un predecesor ha instado el inicio de un procedimiento anteriormente ante las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes sobre la misma cuestión o un aspecto relacionado;
 11. un calendario de plazos aplicables en cada jurisdicción (determinados tanto por legislación interna como por convenio) en relación con los ejercicios respecto de los que se procura la subsanación de la doble imposición (en caso de que intervenga más de un contribuyente, un calendario por cada uno de ellos);
 12. cuando el contribuyente haya notificado impugnación, recurso, solicitud de devolución o actuación similar a cualquiera de las jurisdicciones intervinientes, declaración en ese sentido;
 13. cuando la solicitud de asistencia esté relacionada con materias que sean o hayan sido objeto de consideración por las autoridades competentes de cualquiera de los Estados contratantes como parte de un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia, una consulta o procedimientos similar , declaración en ese sentido;
 14. en caso de que aún no se haya otorgado consentimiento a una persona para que intervenga como representante autorizado, una declaración firmada en el sentido de que el representante tiene autorización para intervenir en representación del contribuyente en el acto de presentación de la solicitud;
 15. cualquier otro hecho o circunstancia que el contribuyente considere pertinente;
 16. copia de los acuerdos de liquidación u otros alcanzados con la otra jurisdicción que puedan afectar al PROCAMIS, y
 17. la opinión del contribuyente sobre los fundamentos en virtud de los que podría resolverse el caso⁵⁶.

Una vez presentada toda esta documentación, la Autoridad Competente debe resolver que hace en el plano del pedido efectuado por el contribuyente. Como establece el artículo 25, existen dos vías posibles de resolución: que se encuentre fundamentado el planteo del contribuyente, o que se lo rechace, argumentándose que no se encuentra violado los términos del CD. Respecto de la posibilidad de que la Autoridad Competente considere fundamentado el planteo del contribuyente, Yanicelli y Verstraeten clarifican que el Estado Contratante puede "(...) en primer término dar solución a la doble imposición internacional. Como segunda alternativa, a los fines de fundamentar de manera acabada la resolución del reclamo, podrá comunicarse con la otra autoridad competente, realizando consultas de todo tipo, solicitudes de información y documentación, intercambios de puntos de vista sobre el caso, todo ello para confirmar la interpretación del CDI. Como tercera alternativa, si entiende que la imposición es conforme con el CDI, puede no hacer lugar al reclamo. Como cuarta alternativa, siguiendo el punto 2 del art. 25 del MCOUDE, la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución

⁵⁶ Manual para Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso, *op. cit.*, p. 19.

satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al CDI. Con esta última alternativa, finaliza la etapa nacional y comienza la fase internacional o procedimiento amistoso propiamente dicho”⁵⁷

Cerrada la fase de comunicación con la Autoridad Competente local, comienza la fase internacional que se trata de una comunicación entre los países signatarios del CDI, cuyo primer paso tiene lugar cuando la primer Autoridad Competente le informa a su par extranjero sobre la presentación efectuada por un contribuyente, dándose inicio a las negociaciones. El Manual para la aplicación de MAPs establece que dentro del plazo de un mes la otra Autoridad de confirmar la recepción del pedido de negociaciones.

Asimismo, el Manual aconseja que “En los casos relacionados con precios de transferencia, el contribuyente o la empresa asociada del otro país deben contactar también con las AC en ese otro país y facilitarles inmediata y simultáneamente toda la documentación pertinente.”⁵⁸

Luego se deben iniciar de las consultas con la otra Autoridad Competente (si la Autoridad Competente del país que practicó el ajuste inicial no pueden llegar por sí mismas a una solución satisfactoria, es decir, a subsanar unilateralmente la imposición no conforme con el convenio): posteriormente se emite el documento de posición por la AC del país que inició el ajuste. Nuevamente, la OCDE sugiere un plazo de 4 a 6 meses para emitir esta opinión, que se cuenta desde que se haya decidido iniciar las consultas en el marco del acuerdo.

Posteriormente, el documento con la opinión debe ser revisado por la otra Autoridad Competente para que emita una respuesta en el plazo de 6 meses de recibido.

El siguiente paso, correspondería a la negociación entre ambas partes sobre las posturas asumidas por cada país. Se aconseja que este procedimiento no dure más de 6 meses.

Luego se trata de llegar al Acuerdo mutuo entre las Autoridades Competentes, estableciéndose la documentación del acuerdo en forma de memorando de entendimiento. El plazo aconsejable para arribar al acuerdo es de 2 años, desde iniciado el procedimiento. Cabe recordar que se utiliza la frase “se trata de llegar a un acuerdo” toda vez que tal como se establece en el párrafo 36 del comentario al artículo 25, las partes no están obligadas a llegar a un acuerdo.

Una vez alcanzado un acuerdo, el mismo debe ser notificado al contribuyente quien tiene que aceptarlo en un plazo de un mes contado desde que se notificó del mismo. Por último, se dicta el acto administrativo que da cuenta del acuerdo, en el plazo de tres meses contados desde el intercambio de cartas del cierre del procedimiento.

⁵⁷ Iriarte, Yanicelli Adolfo y Verstraeten , Axel, *op. cit.*, p. 682.

⁵⁸ Manual para Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso, *op.cit.*, p. 53.

En caso de que no se haya podido arribar a un acuerdo en el marco de este procedimiento, el apartado 5 del Convenio establece la posibilidad de dirimir las diferencias ocasionadas por la doble imposición, de manera arbitral. Al respecto, cabe destacar lo delicado de la situación, toda vez que no existe un Tribunal Internacional especializado en materia impositiva, y las partes, en el Convenio deberían fijar cual sería el Tribunal, someterse a su jurisdicción aceptando el procedimiento y muchas otras circunstancias análogas como ocurren en otras ramas del Derecho Internacional Público.

No obstante ello, la misma OCDE en el párrafo 64 del comentario del artículo 25, apartado 5 reconoce la dificultad de arribar a soluciones arbitrales ya que establece que “(...) se observa que, en algunos Estados, la legislación interna o razones de índole normativa o administrativa, impiden o hacen injustificable el tipo de procedimiento arbitral previsto en el apartado 5. Por ejemplo, pueden existir obstáculos constitucionales que impidan a la comisión consultiva pronunciarse sobre materias tributarias. Asimismo, algunos países podrán incluir este apartado únicamente en los convenios negociados con determinados Estados. Por tales motivos, el apartado deberá incluirse en el Convenio únicamente cuando cada Estado determine la viabilidad del procedimiento arbitral”⁵⁹

II. Situación en el plano internacional de los APAs.

Habiendo ya definido y contextualizado los instrumentos internacionales que actualmente se utilizan como una “vía de escape” para solucionar y prevenir las contingencias en materia de precios de transferencia, cabría resaltar la regulación en los distintos países en lo relativo a los APAs. La celebración de acuerdos bajo la metodología de MAPs depende de los lineamientos existentes en los CDI celebrados por cada país, que en la mayoría de los casos, han seguido los lineamientos del Art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE.

A continuación se analizará la legislación de 5 jurisdicciones tomadas como ejemplo, sin embargo cabe destacar que son numerosos los países donde existe la posibilidad de celebrar APAs⁶⁰.

A) Estados Unidos: La selección de Estados Unidos como jurisdicción “*testigo*” representa casi una situación obligada. En efecto, fue el primer país en implementar un APA, y asimismo hasta el año 2014 fue la economía nacional más grande del mundo⁶¹, siendo solamente superada por China. Su PBI constituye el 24% del Producto Mundial Bruto y es el máximo importador de bienes del mundo y el tercero en materia de exportaciones⁶². Con tales datos, resulta imposible no tener en cuenta cuales son los criterios que utiliza una de

⁵⁹ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

⁶⁰ En efecto, encontramos la posibilidad de celebrar un APA en gran cantidad de países de Europa (España, Francia, Gran Bretaña, Holanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, Suiza), en Australia, Nueva Zelanda, Tailandia, Taiwán, China, India, Japón, Canadá, México, entre otros

⁶¹ International Monetary Fund (2010). «United States». IMF.org

⁶² Económico Mundial (2010). «Table 4: The Global Competitiveness Index 2009–2010 Rankings and 2008–2009 Comparisons.

las principales potencias del mundo para cerrar acuerdos en materia de precios de transferencia.

En lo que respecta al objeto de estudio del presente trabajo, cabe destacar que Estados Unidos, en el Código Interno de Rentas (en adelante IRC), en su sección 482 faculta al Secretario del IRS (*Internal Revenue Service*) para distribuir, reasignar ingresos acumulables, deducciones, créditos o provisiones entre empresas (dos o más) controladas (relacionadas), si esto es necesario, con el objeto reflejar claramente las ganancias reales de los negocios, debiendo el IRS apegarse al estándar internacional en lo que respecta al principio de plena competencia.

A tales efectos, en el año 1991 se estableció el “*U.S APA*”, establecido por el IRS con el objeto de resolver cooperativamente, adelantándose a cualquier tipo de controversia que pueda finalizar en un litigio entre el Estado y las Empresas Multinacionales, en lo relativo a la determinación y valuación de precios de transferencia.

Durante el ejercicio de 1998 el IRS publicó la Notice 98-65 en la cual se delinearon cuatro metodologías para integrar APA concernientes a negocios pequeños con el objeto de facilitar la elaboración de estos instrumentos.

Al momento de resolver un APA, el equipo que integra el IRS debe estar conformado por: A) Un economista, B) Un analista internacional, C) En caso de tratarse de un BAP, un representante del país involucrado (países con tratado firmado)

Acorde a la regulación vigente en Estados Unidos, el proceso para el acogimiento de un APA tiene 5 etapas:

1) *Solicitud*: La solicitud debe ser presentada antes de la fecha fijada para la entrega de la DDJJ Anual, con el fin de que surta efectos para las operaciones realizadas en el mismo ejercicio. La solicitud del APA lleva una prerrevisión por parte del Director del Programa APA, donde se evalúan las circunstancias fácticas del pedido.

Acorde a lo legislado del artículo 4.03 (incisos 01 al 24) 4.12, entre otras cosas, se requiere acompañar ante el IRS los siguientes documentos:

- Los nombres, direcciones, números de teléfono y de fax, números de identificación del contribuyente, Clasificación Industrial Estándar (SIC) y el Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN) códigos en las organizaciones, comercios y empresas que participan en las operaciones incluidas propuestas, y el contribuyente que controla una de las partes;
- El tipo de rubro industrial del contribuyente que es accionista controlante;
- Acreditar la personería de quien presenta el APA;
- Una descripción de la historia general de las operaciones del negocio, de la estructura organizativa en todo el mundo, de la

propiedad, capitalizaciones realizadas, listado de las empresas principales, etc;

- Una descripción y análisis de las operaciones incluidas en la solicitud de APA (así como el valor en dólares estimada de cada transacción cubierta propuesto para cada año de vigencia propuesta de la APA);
- Documentar cada una de las operaciones (compra y ventas) que se han realizado en el ejercicio fiscal anterior, acreditándose comparables, valorizaciones, etc;
- Para cada parte en las operaciones incluidas propuestas, un análisis detallado de las funciones, activos, costos económicos, riesgos, etc.
- Los datos financieros y fiscales representativas de las partes en las operaciones incluidas propuestas de los tres últimos ejercicios fiscales, junto con otros datos y documentos pertinentes en apoyo de la Transplant Procurement Management (TPM);
- Formularios 5471, 5472, declaraciones sobre el Impuesto a la Renta, los últimos estados financieros, memoria, y datos económicos relevantes (como informes de Marketing, presupuestos, licencias, patentes, etc);
- Información relativa a juicios concluidos recientemente, o en los que el contribuyente sea parte;
- Una lista de competidores del contribuyente y una discusión de cualquier transacción no controlados, líneas de negocio o tipos de negocios similares a los abordados en la solicitud

- 2) *Complementación del Estudio APA*: Es decir fundamentar el pedido con los datos, documentación y hechos relevantes de las operaciones. El equipo del APA puede citar a la multinacional varias veces para resolver diversos cuestionamientos a la información presentada por el contribuyente.
- 3) *Análisis*: Una vez presentada la solicitud la etapa de complementación del Estudio, se comienza a analizar y a verificar la información aportada. Se analiza el Método seleccionado, los criterios de selección de comprobables, las operaciones cubiertas, el uso intensivo de activos, los supuestos críticos aplicados y los asuntos relevantes.
- 4) *Discusión y Acuerdo*: Debe distinguirse en esta etapa si se trata de un APA o de un BAPA (ya que en este caso se deberá dar intervención a otro Fisco y se negociarán las partes pertinentes con el representante del exterior). En caso de ser un APA se emitirá un documento mencionando la metodología recomendada para determinar el precio de transferencia correcto en la mayoría de los casos.
- 5) *Expedición del acuerdo y ejecución*: La etapa final del proceso consiste en la redacción del acuerdo, notificar al contribuyente y comenzar la etapa de ejecución.

El IRS supervisará el cumplimiento del APA, y verificará, esencialmente dos puntos trascendentales:

En primer lugar le exigirá que archive un informe anual que describe los funcionamientos reales de la empresa y las operaciones realizadas durante el año fiscal. Este instrumento sirve para demostrar que el contribuyente se ha acogido al APA y que los términos y condiciones denunciados durante su solicitud se han cumplido, o que en caso de no haberse cumplido no resultaron imputables a la persona del contribuyente.

En segundo lugar, el IRS verificará si se han cumplido los términos contenidos en el APA de acuerdo a los siguientes parámetros:

- Si el contribuyente obedeció de buena fe los términos del acuerdo
- Si las representaciones materiales en el APA y los informes anuales son exactos.
- Si la fecha y los cálculos de apoyo son correctos,
- Si se aplicó de forma correcta y sistemática el APA. Es decir, se estudiará si se ha cumplido con el principio de plena competencia.

El APA puede ser renovado siempre y cuando los hechos pertinentes no hayan cambiado y el IRS esté conforme con los términos obtenidos en el APA. Aun así, ante mínimos cambios el APA puede renovarse efectuando los ajustes que sean pertinentes.

B) Alemania: La República Federal de Alemania representa la primer economía de Europa⁶³ (por eso, incluso se ha ganado el mote de “*el motor de Europa*”), cuarta mayor economía del mundo si se toma su PBI nominal⁶⁴. Por su importancia económica, política y estratégica, resulta vital conocer su legislación en materia de APAs, ya que es uno de los pilares de la industria automotriz⁶⁵ y química⁶⁶ más importantes del mundo, sectores claves y usualmente inspeccionados en materia de precios de transferencia.

La legislación alemana en lo relativo a los precios de transferencia se encuentra en la Sección 1 de la “*Foreign Tax Act*” donde se estipula el acogimiento al principio de plena competencia. Por otro lado, la Circular del 5 de Octubre del año 2006, emitida por el Ministro de Finanzas Alemán (la llamada “APA Circular”), estipula el procedimiento a desarrollar en materia de APAs y BAPAs, a desarrollarse en Oficina Fiscal Federal de Alemania (*Federal Central Tax Office* en adelante “FCTO”).

A efectos de solicitar un APA, el contribuyente deberá presentar la solicitud ante el FCTO con cuatro copias de todos los documentos de solicitud requeridos. En la solicitud, debe exponerse un interés legítimo del

⁶³ Económico Mundial (2013). «Table 4: The Global Competitiveness Index 2013–2014 Rankings and 2008–2009 Comparisons.

⁶⁴ Producto Interior Bruto (nominal) en Alemania Banco Mundial.

⁶⁵ Banco Mundial en “World Motor Vehicle Production: World Ranking of Manufacturers 2013”.

⁶⁶ <http://www.alemaniaparati.diplo.de/Vertretung/mexiko-dz/es/07-PoliticaEconomia/IndicadoresEconomicos/0-IndicadoresEconomicos.html>

contribuyente expresando los motivos por los cuales desea someterse al procedimiento APA.

A) *Solicitud*: Conjuntamente con la solicitud del APA, debe presentarse la siguiente documentación:

- Documentación societaria de la Empresa en cuestión (es) o establecimiento permanente (s) en Alemania y el extranjero (es), incluyendo el nombre (s), dirección (es), fecha de constitución, transformación o fusión, según sea el caso;
- Años fiscales para los cuales se va a aplicar el APA;
- Relaciones entre los accionistas de la sociedad alemana y la extranjera;
- La estructura del grupo y la posición de la empresa nacional (es) y la empresa extranjera (s) dentro del grupo desde una perspectiva organizativa y operativa, incluyendo una descripción de las áreas operativas, si es necesario para la APA;
- Un análisis de cómo opera la industria y cuál es su posición económica en la misma;
- Descripción de las operaciones que van a ser desarrolladas por el APA;
- Análisis funcional de las empresas;
- Los detalles de la metodología de precios de transferencia propuesto para las operaciones contempladas y apoyar el análisis económico;
- Especificación de todas las cuestiones fiscales nacionales y extranjeras relacionadas con las operaciones cubiertas;
- Contratos pertinentes, balances y cuentas de resultados de los tres años anteriores al período de APA, todos los documentos en apoyo de la metodología de precios de transferencia propuesta;
- Documentos sobre el beneficio previsto para todas las partes, incluyendo una presentación del método utilizado y los cálculos de las cifras previstas;

B) *Evaluación del proyecto*: Una vez presentada la solicitud y toda la documentación necesaria. El FCTO la analizará y empezará un periodo de reuniones con el contribuyente, con el fin de ajustar aquellos datos que no sean precisos, acordar si la metodología seleccionada por el contribuyente se corresponde con la realidad económica vigente y si se respalda el principio de plena competencia. En caso de que la FCTO y el contribuyente lleguen a un acuerdo, se emite una resolución (la que luego será notificada al contribuyente) y el APA se torna operativo, el cual puede tener una duración de entre 3 y 5 años.

C) *Control Anual*: El contribuyente que ha recibido la confirmación de la APA deberá presentar informes explicando cómo se vienen cumpliendo los términos del APA, justificando cada operación realizada, informe que debe ser presentado ante el Director de Distrito de la Autoridad Tributaria Nacional, la cual examinará su contenido, y en caso de ser necesario,

requerirá nueva información complementaria para esclarecer aquellos puntos susceptibles de revisión.

C) Japón: Se toma a Japón como caso “*testigo*” correspondiente al continente Asiático. Representa, a su vez, la tercer mayor economía (teniendo en cuenta su P.B.I), y el cuarto mayor exportador e importador de mercaderías. Por su trascendencia económica, y por ser a su vez, pionero en la materia, Japón representa un país trascendental a la hora de analizar la situación de los APAs y BAPAs alrededor del mundo.

Japón promulgó legislación formal de precios de transferencia en abril de 1986 con la Ley de Medidas Especiales que afectan a la Tributación (ASMT), en su artículo 66-4, y desde 2005, el artículo 68-88 de empresas consolidadas (es decir, colectivamente, los artículos 66-4 y 68-88 de la ASMT regulan la materia). Asimismo, Japón también tiene las llamadas “*Transfer Pricing Administrative Guidelines 1–1. Transfer Pricing Administrative Guidelines on Consolidated Corporate Groups*” donde se regulan los diversos pasos a seguir.

El procedimiento para solicitar un APA es el siguiente:

A) *Solicitud formal ante la Autoridad Fiscal Nacional:* Se presenta un formulario predeterminado donde se debe acompañar la siguiente información:

- Esquema de la organización que realiza las transacciones relacionadas con el extranjero y descripción general de las operaciones sujetas a la solicitud de APA;
- Selección del método elegido para calcular los precios de transferencia;
- Condiciones económicas y situación financiera del establecimiento;
- Detalles de las operaciones sujetas a la APA, por ejemplo, flujo de caja, tipo de moneda, transacciones, relaciones de capital y relaciones de control sustanciales con la sociedad extranjera relacionada;
- Estados contables y financieros;
- Información relativa a la existencia de juicios (concluidos o en trámite);
- Resultados determinados aplicando los métodos de precios de transferencia propuestos a los últimos tres años fiscales

B) *Evaluación de la documentación y análisis del proyecto:* La Administración Tributaria Nacional evaluará la documentación presentada, así como las operaciones a realizar con el propósito de determinar si la solicitud se adecua a los parámetros legalmente establecidos.

Principalmente revisará:

- El contenido de los servicios que se pretende prestar
- El volumen de las transacciones (con sus términos y condiciones)
- Funciones realizadas y los riesgos asumidos por cada parte;
- Cantidad de activos intangibles,
- Condiciones de mercado
- Los comparables seleccionados.

C) *Ejecución y Control del APA*: Un contribuyente que ha recibido la confirmación de la APA deberá presentar informes explicando cómo se vienen cumpliendo los términos del APA, justificando cada operación realizada, informe que debe ser presentado ante el Director de Distrito de la Autoridad Tributaria Nacional, la cual examinará su contenido, y en caso de ser necesario, requerirá nueva información complementaria para esclarecer aquellos puntos susceptibles de revisión.

Para el caso de tratarse de un BAPA el procedimiento es el mismo, no obstante ello, debe dársele intervención a la Autoridad Fiscal Extranjera con el objeto de presentar los mismos datos y someterlos a su consideración.

D) **Australia**: Australia representa la primer economía de Oceanía⁶⁷ y por tal motivo, su posición en materia de APAs representará efectivamente una influencia para países de la región, que tiene una economía significativamente menor.

Los APAs se encuentran regulados en Ley de Prácticas Administrativas 1998/1 y la Resolución General (*Taxation Rulling*) 95/23, la cual proporciona directrices para los contribuyentes que buscan un APA. El proceso de APA está diseñado para resolver las incertidumbres que rodean a las transacciones transfronterizas, acuerdos o arreglos entre partes relacionadas y la posibilidad de la doble imposición al permitir que los contribuyentes y las autoridades fiscales para abordar y resolver los problemas internacionales de precios de transferencia de forma prospectiva. La implementación de los APAs se encuentra a cargo de la “*Australian Taxation Office*” (en adelante ATO).

De manera similar que en la legislación de Estados Unidos, el proceso de confección se divide en las 3 etapas de: A) Solicitud ante las autoridades, B) evaluación del proyecto y/ aprobación, C) ejecución (con los controles anuales).

a) *Solicitud*: Todo contribuyente que desee obtener un APA debe presentar una solicitud formal que contenga:

- Los nombres y direcciones de todos los contribuyentes o partes de la APA (tanto en Australia como en el extranjero);

⁶⁷ Fondo Monetario Internacional. «Report for Selected Countries and Subjects - Gross domestic product, current prices»

- Los detalles del grupo de empresas de las cuales el contribuyente es miembro;
- Un esquema de la empresa y la estructura de la organización para cada parte en el APA;
- Detalles de la propiedad y los arreglos financieros de cada parte a la APA;
- Los detalles de las empresas principales y los lugares donde se realizan este tipo de empresas;
- Detalles de los principales flujos de transacciones y acuerdos de precios de transferencia significativos o prácticas;
- Detalles de los productos del contribuyente y (o) Servicios a la venta en Australia y en el extranjero, así como detalles de los procesos de fabricación utilizados para esos productos y servicios (o) Los detalles de los proveedores / compradores y su relación con el contribuyente, junto con un análisis financiero de compras / ventas;
- Una lista de los principales competidores del contribuyente y las respectivas posiciones de mercado de cada uno;
- Para cada competidor identificar, opiniones acerca de cuáles son las bienes más comparables, menos comparables;
- Cualquier otra información que pueda influir en la Transplant Procurement Management (TPM) actual o propuesta para todos los miembros del grupo controlado del contribuyente, con independencia de que tales miembros son partes en la solicitud;
- Periodo de tiempo sugerido para el APA;
- Métodos seleccionados para liquidar el impuesto.

b) *Evaluación del Proyecto:* Una vez que se presente la solicitud formal, la ATO evalúa los datos presentados y otra información relevante. La ATO podría solicitar información adicional en caso de que lo considere necesario y puede darse el caso de que se susciten numerosas reuniones previo a la celebración del acuerdo. El proceso se completa generalmente dentro de 12 meses después de la presentación. Completar el proceso APA dentro de este marco de tiempo dependerá de la disponibilidad de información y el nivel de cooperación entre la ATO, el solicitante y la autoridad fiscal extranjera en el caso de un APA bilateral. Si el suministro de información por el contribuyente se retrasa significativamente, la ATO puede optar por interrumpir el proceso.

Finalizada la revisión, sin que la ATO tenga nada que objetar, se cierra el acuerdo con el contribuyente, el cual es vinculante para ambas partes. El acuerdo se emite en forma de resolución por parte del ATO, la cual será notificada al contribuyente por medios fehacientes.

c) *Ejecución (control anual):* Durante la ejecución del acuerdo, el contribuyente está obligado a preparar anualmente un informe sobre el cumplimiento del APA que contenga los siguientes elementos:

- Detalles que muestra cómo se aplicó el APA a lo largo del año;
- Detalles y las razones de cualquier cambio en los supuestos críticos (o, si no se han producido cambios, una declaración a tal efecto);
- Cualquier otra información que pueda ser apropiada a las circunstancias particulares del contribuyente.

La autoridad competente de Australia, con la asistencia del equipo de APA, revisa los informes anuales y, en ciertos casos, puede solicitar información adicional para verificar el cumplimiento de los términos y condiciones de la APA. La no presentación de la memoria anual o proporcionar información adicional dentro de un plazo razonable puede resultar en la cancelación de la APA.

Para el caso de tratarse de un BAPA el procedimiento es el mismo, no obstante ello, debe dársele intervención a la Autoridad Fiscal Extranjera con el objeto de presentar los mismos datos y someterlos a su consideración.

E) México: Se ha seleccionado a México como Jurisdicción “*testigo*”, toda vez que es el país hispanohablante con mayor población⁶⁸, decimocuarta economía del mundo⁶⁹, y la cuarta economía de América⁷⁰, con lo cual su peso en la economía (sobre todo regional) resulta muchas veces trascendental a la hora de negociaciones comerciales.

En este país, no existe una legislación que brinde una definición exacta sobre qué se entiende por APA. Sin embargo el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFF) y la Resolución Miscelánea Fiscal (en adelante RMF) incluyen reglas que regulan los APAs (basadas en las Guías de la OCDE).

En efecto, el Art. 34-A del CFF establece que “Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la LISR, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación”. El plazo fijado que tiene el Fisco Mexicano para la concertación o no del APA, según el Art. 37 del CFF es de 8 meses (siempre y cuando se cumplan con todos los requisitos fijados para el mismo).

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se

⁶⁸ Organización de Naciones unidas. «Informe sobre Desarrollo Humano 2014 : Sustaining human progress».

⁶⁹ Fondo Monetario Internacional. «Report for Selected Countries and Subjects - Gross domestic product, current prices» .

⁷⁰ Fondo Monetario Internacional. «Report for Selected Countries and Subjects - Gross domestic product based on purchasing-power-parity (PPP) per capita GDP»

realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Es decir, el contribuyente presente su propuesta, avalado con la documentación respaldatoria, los resultados que plantea obtener y el método seleccionado.

Las resoluciones que aprueben un proyecto de APA presentado por el contribuyente frente al Fisco sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando el procedimiento sea iniciado por la Autoridad Fiscal. De ahí que se afirme que las posibilidades de modificar los términos contenidos en un APA, son limitados. En rigor, el Art. 36 del CFF establece que “Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución. Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”⁷¹

Respecto del procedimiento para obtener un APA, la normativa mexicana es difusa y en una gran cantidad de casos se remite a los términos contenidos en las Guías OCDE. No obstante ello, por ejemplo la RMF en su Regla 2.10.10 dispone que “los contribuyentes podrán analizar juntamente con la Autoridad Fiscal la información y metodología que se pretende someter a consideración previamente a la solicitud de APA, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas”.

Asimismo, según la RMF 2.11.3 la información general a presentar ante la Autoridad Fiscal es:

1. El nombre, denominación social;
2. La Clave del RFC, número de identificación fiscal;
3. El país de residencia del contribuyente indicando:
 - Si tiene sucursales en México
 - Las personas residentes en México o en el Extranjero que tengan participación directa o

⁷¹ http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pdf

indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas, previsto en el art. 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles;

- Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente;
 - Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan relación contractual o de negocios con el contribuyente;
4. Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran el grupo, incluyendo el lugar o los lugares donde se realizan las actividades describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas;
 5. Organigrama donde muestren las tenencias accionarias de las empresas que conformen el grupo multinacional;
 6. Copia de los estados de posición financiera y de resultados;
 7. Una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, las partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan relación contractual o de negocios con el mismo;
 8. Copia de las Declaraciones anuales normales y complementarias de ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que solicita la expedición de la resolución, así como de los tres ejercicios inmediatos anteriores;
 9. Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus respectivos anexos;
 10. Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero;
 11. Fecha de inicio y terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan relación contractual o de negocios con éste último;
 12. Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en los extranjeros relacionados con él;

En cuanto a la información específica que se debe presentar, se especifica:

1. Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas, la siguiente información:
 - Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en el extranjero relacionadas

- con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente;
- Una descripción de los activos y riesgos que asume cada parte relacionada;
 - La metodología que propone el contribuyente para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él;
 - Los criterios y demás elementos objetivos que consideró para determinar que dicho método es aplicable para dicha operación o empresa;
2. Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo del Art. 215 de la Ley de ISR;
 3. Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de la autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda revisión correspondiente;
 4. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero estarán dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en la que se encuentran dichas controversias;
 5. En caso de que exista una resolución por parte de las autoridades competentes, o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones;
 6. La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos para emitir la resolución a que el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, que sea requerida por la autoridad;

Presentada toda la documentación, la Autoridad Fiscal pasará a evaluar la misma. Para el caso del APA el contribuyente y la Autoridad Fiscal analizarán la metodología y acordarán el precio y el monto de las contraprestaciones que se encuentren a precios de mercado para establecer la veracidad de dichas operaciones y la adecuación al principio de plena competencia.

En el caso de que lo que se pide sea un BAPA, el Fisco iniciará las pláticas con la autoridad fiscal competente del residente en el extranjero. En el caso de que existan dos o más partes relacionadas involucradas en dicho caso. Para este supuesto, las autoridades fiscales involucradas se pondrán de acuerdo con la metodología que deberá utilizar el contribuyente, a través de lo establecido en el Art. 26 de los Convenios para evitar la doble imposición, celebrando un acuerdo mutuo para eliminar todas las posibles controversias.

III. Por qué la implementación de estos instrumentos sería una solución eficaz para la situación argentina.

Habiendo analizado la jurisprudencia imperante en la materia, y las diversas conceptualizaciones en lo relativo a APAs, BAPAs y MAPs, restaría establecer cuáles

serían los motivos por los cuales la aplicación de estos instrumentos podría ser una solución efectiva a los problemas de Precios de Transferencia que tiene la República Argentina.

Preliminarmente, cabe destacar que la mayoría de los países desarrollados han optado por la posibilidad de celebrar APAs y BAPAs. En efecto, representa una medida para otorgar certidumbre para los contribuyentes locales, así como también para los países “emisores” de inversión extranjera.

En primer término, de la experiencia internacional se puede establecer que aquellas administraciones fiscales que realizan APAs o BAPAs resuelven las controversias en un plazo sensiblemente menor de lo que lo viene realizado la Argentina, que optó por la vía del litigio.

El siguiente cuadro ha sido proporcionado por un informe de KMPG Perú, donde se explica el plazo en meses, que se tarda en concertar un APA o un BAPA en diversos países⁷²

País	APA (plazo en meses)	BAPA (plazo en meses)
Australia	12	49
Canadá	28	50
China	17	20
Italia	20	
Japón		25
Corea	14	18
Holanda	3	20
España	12	
Estados Unidos	24	42

Cabe destacar, asimismo, que esta información respecto al promedio de tiempo de celebración de APAs y BAPs se encuentra disponible en la mayoría de las páginas webs de las Administraciones Fiscales de los países reseñados⁷³.

Es decir, bajo la muestra el parámetro de la muestra utilizada (que se recuerda, es a los fines ejemplificativos), el tipo promedio para la finalización de un APA es de 16 meses aproximadamente (1 año y 4 meses), para la de una BAPA es de 32 meses (2 años y 8 meses).

Por otro lado, analizando comparativamente el tiempo que tardaron en resolverse las controversias en materia de precios de transferencia en Argentina (analizadas por los diversos organismos jurisdiccionales), se observan los siguientes resultados:

⁷² Castro, Sophía y Fernández, Roberto, *op.cit.*, p. 3.

⁷³ A modo de ejemplo, se puede comprobar dicha fuente en la página de la Australian Tax Office (ATO), <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=%22psr/ps20111/nat/ato/00001%22#P3> , Canada Revenue Agency <http://www.cra-arc.gc.ca/formspubs/t1gnrl/menu-eng.html> , Internal Revenue Service (EEUU) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17sp.pdf>

Precedente	Periodos Fiscales	Plazo de resolución del conflicto (en meses)
Laboratorios Bago	1998	106 meses y 15 días
Ericsson	1996/1997	139 meses y 14 días (tomados desde el periodo 1996)
Daymler Chrysler	1998	140 meses y 1 día
Volkswagen (12-2009)	1998	143 meses y 10 días
Volkswagen (8-2010)	1999	138 meses y 11 días
Aventis Pharma	2000	146 meses y 28 días
Nobleza Picardo	1999	138 meses con 14 días
Toepfer	1999	138 meses con 4 días
Toyota	1999	188 meses con 1 día
Boehringer Ingelheim	1999	159 meses con 12 días ⁷⁴

Es decir, desde que inicia el periodo fiscal seleccionado por la AFIP (tomado siempre desde el primero de enero de cada año) hasta que hay una sentencia del TFN, CNACAF o CSJN, el promedio de tiempo que transcurre es de 143 meses con 5 días (11 años promedio), **es decir casi 11 veces mayor a lo que tardan los países que legislan vías alternativas para solución de conflictos en materia de precios de transferencia.**

Parecería claro concluir que, tardar un promedio de 11 años para cerrar las cuestiones relativas a un periodo fiscal, no resulta eficiente ya que en el medio de ese periodo de tiempo, en un país tan inestable como Argentina pueden ocurrir diversas faces económicas (recesión, expansión económica, superávit comercial, inflación, recesión nuevamente), como así también cambios en la legislación y cambios en el contexto internacional.

Por otro lado, tal como se manifestó en el Capítulo II, la AFIP ha perdido 7 casos de 10, lo que representa un alto dispendio jurisdiccional y posiblemente, altos gastos en costas judiciales, que se pueden evitar con un mecanismo complejo pero efectivo, que es utilizado en la mayoría de los países desarrollados.

Otro aspecto positivo del procedimiento lo constituye el ahorro de dispendio jurisdiccional. En efecto, una vez que un APA fue aprobado, se necesitarán dedicar menos recursos a las posteriores comprobaciones de las actividades del contribuyente, ya que se tendrá una mayor cantidad de información acumulada, ello sin perjuicio de que como se vio en el ejemplo de las 5 jurisdicciones tomadas como parámetro, el APA siempre debe ser controlado por la Autoridad Fiscal. No obstante ello, el tiempo dedicado, tanto por la Administración Tributaria como por el contribuyente, a las posteriores comprobaciones será menor que el dedicado si no hubiera existido un APA.

⁷⁴ Tabla de elaboración personal.

Por otro lado, analizado desde la AFIP, la posibilidad de celebrar APAs permitiría tener acceso a mayor y mejor información económica de determinados sectores industriales. En efecto, con un mayor suministro de información por parte del contribuyente, debido a la cooperación brindada por el contribuyente al brindar información seria y consistente, la AFIP podría familiarizarse en el funcionamiento de las empresas multinacionales. Al respecto, la doctrina ha afirmado que “de esta forma pueden crearse especialistas dentro de la Administración Tributaria en sectores específicos o en tipos determinados de transacciones que podrán ser utilizados en la asistencia y comprobación de contribuyentes pertenecientes a un mismo sector, y que podrán hacer un uso rápido y ágil de los datos y métodos recopilados en los APAs realizados previamente”⁷⁵.

Sobre este punto, la diversa jurisprudencia analizada da cuenta de la dificultad que se le genera al Fisco en demostrar que las transacciones documentadas en los Estudios de Precios de Transferencia no se hicieron siguiendo el principio de plena competencia. En efecto, la posibilidad de discutir los métodos y los comparables elegidos por el contribuyente, y de poder determinar una vinculación expresa y concreta ha sido fuertes problemas con los que se ha topado la AFIP, que han llevado a la justicia poner un freno a la pretensión recaudadora.

No cabe duda que desde el punto de vista del contribuyente, un APA otorgaría certeza y seguridad jurídica en el marco de un área sensible en la República Argentina como lo es la Tributaria. Industrias tan importantes en el país como la Agroindustrial, la Automotriz o la Farmacéutica podrían establecer una planificación más adecuada sin tener que contar con la posible especulación o persecución por parte del Fisco. Al respecto, la OCDE ha afirmado que “Un programa APA puede ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre aumentando la predecibilidad del tratamiento fiscal en transacciones internacionales. Con tal de que se encuentren indicadores de resultados, un APA puede proporcionar al contribuyente implicado certidumbre acerca del tratamiento fiscal de los temas relativos a precios de transferencia cubiertos por el APA durante un determinado período de tiempo”⁷⁶.

Por su parte, la celebración de BAPAs, además de tener los mismos efectos ventajosos, pueden ser utilizados como un instrumento de cooperación internacional con el fin de prevenir la Doble Imposición Internacional, fenómeno altamente estudiado que viene siendo el eje de los principales focos económicos del mundo.

IV. Conclusión Capítulo 3:

Luego de analizar los diferentes instrumentos existentes para evitar la judicialización de conflictos en materia de precios de transferencia, puede observarse

⁷⁵ Cordón Ezquerro, Teodoro en “Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia”, *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Buenos Aires, 2011, p. 17.

⁷⁶ Comité de Asuntos Fiscales, OCDE, Informe Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales 1995, p. 245.

que, sin perjuicio de las diferencias estructurales que existen en cada país, los procedimientos a la hora de realizar APAs, BAPAs y MAPs **siguen reglas similares**.

Desde ya, resulta claro y entendible que existen diferencias, porque la idiosincrasia de cada jurisdicción es diferente. Sin perjuicio de ello, al analizar el tratamiento de los APAs en los países seleccionados, se nota una línea estructural sumamente similar, que claramente denota la globalización del Derecho, máxime en la actividad económica, ya que los grandes grupos empresariales se encuentran esparcidos a lo largo del mundo y básicamente, hoy se intenta aplicar criterios “parecidos” en cada lugar del mundo, a efectos de atraer esta inversión extranjera.

Por otro lado, no solamente los procedimientos en la adopción de APAs, BAPAs y MAPs se han venido mostrando similares, sino también los resultados de los mismos. Este hecho, reviste de suma importancia, puesto que es el eje central que busca justificar la adopción de estos mecanismos: el tiempo que se ahorra para resolver las controversias, y con ello, se evitar generar dispendios jurisdiccionales y la dilapidación de recursos estatales.

La experiencia internacional, muestra claramente cuáles son los parámetros a los que debería ajustarse la República Argentina en caso de optar por internalizar la adopción de estos instrumentos alternativos para la resolución de controversias fiscales.

CONCLUSIÓN DEL TRABAJO:

A lo largo del presente trabajo, se han estudiado cuales son los puntos centrales en lo relativo a los Precios de Transferencia, demostrando la complejidad y la gran cantidad de información con la que debe contarse para hacerse un estudio serio y detallado que demuestre o no, el cumplimiento del estándar del principio de plena competencia.

Esta complejidad no ha sido ajena en el resto del mundo, y fue por ello que distintos países respondieron a estas exigencias de manera diferente, y muchas veces dispar. En efecto, en la actualidad están los países que han decidido solucionar las controversias relativa a los precios de transferencia, por la vía del litigio (como es el caso de la Argentina, o de Brasil), y aquellos países que han recurrido a los diversos instrumentos existentes con el fin de evitar la vía del litigio.

En el caso argentino, resultaría evidente que “*permanecer en la etapa 5*” que describe Baistocchi, no resulta una estrategia óptima, tanto en términos de tiempo de resolución de los conflictos (actualmente, se tarda 11 veces más en solucionar las controversias que en el resto del mundo), como en términos de información. La vía litigiosa ha sido férreamente rechazada por la Jurisprudencia, que marca el claro mensaje de que la AFIP deberá producir prueba sólida que demuestre porque el contribuyente no se adapta al principio de plena competencia, situación que en determinados casos puede resultar muy complejo, por ejemplo en el comercio de bienes intangibles. Incluso, tratándose de bienes tangibles, muchas veces la comparabilidad de los bienes, o las situaciones de mercado suelen ser difíciles de equiparar. Es por ello, que en esta materia, la jurisprudencia se mantiene *pro-contribuyente*.

Frente a este escena, la experiencia internacional resulta muy valiosa, ya que en cierta manera representa un camino a seguir y una evolución recomendable. No obstante ello, luego de haber analizado los diversos métodos alternativos para resolución de estos conflictos, podría concluirse preliminarmente que de los 3 instrumentos existentes (APAs, BAPAs y MAPs), **actualmente, por lo menos en lo que respecta al corto y mediano plazo, los APAs serían los que mejor se adaptan a la situación argentina.**

En efecto, la celebración de BAPAs y MAPs requiere una cooperación internacional activa. En principio, tal como lo informan Yanicelli y Verstraeten hasta la fecha, Argentina solamente ha intervenido en 3 MAPs (donde se muestra la poca utilidad o eficacia que se la da al país a dicho instrumento)⁷⁷. Por otro lado, la República Argentina tiene firmados 16 C.D.⁷⁸, número inferior comparado con lo de

⁷⁷ Iriarte Yanicelli, Adolfo y Verstraeten, Axel, *op. cit.*, p. 700.

⁷⁸ <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>

países desarrollados⁷⁹. Asimismo, en materia de cooperación económica internacional, durante los últimos 15 años Argentina no se encontraría en una posición favorecedora para la proliferación de la misma. En efecto, los informes de diversos organismos multilaterales (tales como la O.M.C o el Banco Mundial) vienen mostrando que la República Argentina se encuentra reacia a la cooperación en materia económica, ya sea con trabas arancelarias⁸⁰, o con diversos incumplimientos a tratados bilaterales de inversión (T.B.I) y a los laudos arbitrales que obligan a su cumplimiento (fallos del C.I.A.D.I)⁸¹. Por otro lado, la Comisión Europea calificó a Argentina (conjuntamente con Brasil) como uno de los países más proteccionistas del continente⁸².

Las diversas fuentes parecerían mostrar que Argentina tiene una tendencia a intentar disminuir cualquier tipo de erosión en las bases imponibles, a evitar al máximo cualquier tipo de fuga de divisas y capitales y eliminar cualquier tipo de desajustes en el equilibrio de pagos con moneda extranjera. Es por eso que tener que celebrar acuerdos bilaterales que impliquen resignar una porción de base imponible (o disminuirla) representa una tarea diplomática complicada para aquellos países que intenten transformarse en socios comerciales.

El APA entonces, representaría un método menos invasivo para las autoridades Argentinas, ya que representa una negociación directa entre el contribuyente y la AFIP y, a su vez, le permitiría ahorrar recursos en inspecciones, fiscalizaciones, siendo que solamente se debería efectuar un control anual del cumplimiento de los términos acordados.

No obstante concluir que, tal como están dadas las circunstancias, el APA representa la vía más idóneamente accesible para solucionar los conflictos de Precios de Transferencia, se reconoce que para llevarla a cabo resulta necesario un cambio en el marco legal y, a su vez, debería haber un gran esfuerzo de la Administración Nacional en lo relativo al estudio y entrenamiento de los profesionales intervinientes.

La adopción de BAPAs y MAPs resulta un verdadero trabajo diplomático, y puede llevar mucho más tiempo que la implementación normativa de los APAs, ya que en efecto, deberían modificarse los C.D.I celebrados (e incluir cláusulas que permitan la celebración de estos instrumentos), o celebrar nuevos con países estratégicos, donde se incluya este tipo de cláusulas. Sabido es que, en el mundo de las Relaciones Internacionales, estos periodos de negociación suelen ser extensos y muchas veces

⁷⁹ A modo de ejemplo se pueden mencionar los siguientes casos: Chile (25 C.D.I firmados), España (94 firmados), Reino Unido (85 C.D.I firmados), Bélgica (93 C.D.I firmados), Alemania (105 C.D.I firmados). Cabe destacar que la cantidad de C.D.I no es la opinión del autor enfatizar que a mayor número de C.D.I firmados, más éxito en la política internacional. Se utiliza el ejemplo comparativamente para demostrar la interacción con otros países.

⁸⁰ Informe de la Organización Mundial del Comercio sobre las trabas al comercio impuestas por Argentina https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds438_s.htm#bkmk438r

⁸¹ Reporte Anual del Banco Mundial, donde se especifica la posición argentina, <https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/resources/Documents/2004 - Annual Report - English.pdf>

⁸² Informe del Comisario de Comercio Karel de Gucht en europa.eu/rapid/press-release_IP-12-567_es.htm

requieren ser tenidos en cuenta como una verdadera política de estado, y no como un mero deseo de la administración de turno.

No obstante la complejidad del cambio, y el tiempo que ello llevaría, siempre se espera que la dirigencia política, sin intereses propios o personales, aprenda de las lecciones de la Jurisprudencia y las tendencias mundiales, y rectifique el rumbo actual, el cual es desventajoso en términos de eficiencia y recursos.

FUENTES CONSULTADAS:

Bibliografía:

- BAISTROCCHI, Eduardo, “*Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica*”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011.
- BAISTROCCHI, Eduardo, “*Resolving Transfer Pricing Disputes: The Global Evolutionary Path (1799 -2011)*” from N/A, *Resolving transfer pricing disputes: a global analysis*, Cambridge, Cambridge University Press, 2012.
- GOTLIB Gabriel y VAQUERO Fernando Martín, *Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina*-2da edición actualizada y ampliada, Buenos Aires, La Ley, 2009.
- HERRERO Mallol, C. “*Precio de transferencia internacionales*”, Aranzadi editorial, Madrid, 1999
- IRIARTE YANICELLI, Adolfo y VERSTRAETEN, Axel, “*El procedimiento de acuerdo mutuo para resolver los conflictos fiscales internacionales*” en *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013.
- LAMAGRANDE, Alfredo, “*Ley de Impuesto a las Ganancias*”, Buenos Aires, La Ley, 2000.
- LEVEY Marc & WRAPPE Steven C. “*Transfer Pricing: Rules, Compliance and Controversy*”, CCH a Wolters Kluwer business, Chicago, 2007
- PALACIOS, Lino E., “*Manual de Derecho Procesal Civil*”, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2008, p. XXXX.
- REIG, Enrique, “*Impuesto a las ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta, 11ª edición actualizada*”, Buenos Aires, Macchi, 200.5

Hemerografía:

- CASAL Daniel, “*Mediación Fiscal como alternativa de la solución de conflictos*”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XXXIV, Buenos Aires, Agosto de 2013.
- CASTRO Sophía y Fernández Roberto, “*Acuerdos anticipados de precios, ¿Solución para las controversias de precios de transferencia?*”, *Revista Análisis Tributario*, Enfoque Internacional, Perú, Nº 10/2012, Octubre de 2012.
- CHAMATRÓPULO M. en “*Mediación en materia Fiscal*”, *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, XXXII, Buenos Aires, Febrero de 2011.
- CORDÓN Ezquerro, Teodoro en “*Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia*”, *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, Buenos Aires, 2011

- D' AGOSTINO, Hernán M, “*Jurisprudencia relevante en Materia de operaciones Internacionales entre partes vinculadas*”, Errepar, anexo de actualización, Buenos Aires junio de 2010.
- GRIFFITH, H. Miller y O'CONNELL, en “*Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes*, Economic & Social Research Council, Londres, 2012
- GOLDEMBERG, Cecilia, “Operaciones con Commodities. Las inconsistencias del Sexto Método”, Errepar- Doctrina Tributaria, Buenos Aires, Diciembre 2012.
- GOLDEMBERG, Cecilia, “*Reflexiones sobre precios de transferencia a partir del fallo "Aventis Pharma"*”, en Doctrina Tributaria ERREPAR, XXXI. Octubre de 2010.
- LAUIN, María, “*Precios de Transferencia ¿Cómo se encara un estudio?*”, *La Ley Online*, Buenos Aires, 2014.
- MAISTO, G. “*Transfer pricing in the absence of comparable market prices, Ponencia General*” del Tema I del Congreso General de la International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, Vol. 77-a, Subject I.
- PIRAGUTA, Néstor en “*La función gerencial en el diseño de proyectos formativos. Revista Cuadernos de Contabilidad, Vol. 10 No. 26*”. Facultad de ciencias económicas y administrativas departamento de ciencias contables. Pontificia Universidad Javeriana Bogotá, 2010.
- RAMÍREZ, Antonio y Ussuel, Jean en “*Resoluciones Anticipadas de Precios de Transferencia*”. Informe KPMG México. Marzo, 2013.
- SICILA BARBA, Raúl, “*Acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia, APA (Advanced Pricing Agreements)*”, Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Luis Potosí, San Luis Potosí, México, Diciembre de 2010.
- UBERTAZZI, Hernán y VAL LEMA, Manuel en “*Precios de Transferencia. A Propósito de la Existencia de una Vinculación Funcional*”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XXXV, Buenos Aires Enero de 2014.

Páginas de Internet consultadas durante la investigación:

- <http://thomsonreuterslatam.com/articulos-de-opinion/28/06/2012/doctrina-del-dia-aumento-de-litigiosidad-y-proteccion-de-creditos-laborales> (Tasa de litigiosidad de la República Argentina)
- http://unctad.org/en/Docs/iteiia20072_en.pdf (United Nations Conference on Trade and Development “*The Universe of the Largest Transnational Corporations*”, New York, 2007)

- <http://www.ccee.org.gt/ccee/wp-content/uploads/2013/08/Precios-de-Transferencia.pdf>(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 1 de Septiembre de 2010)
- <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (Glosario de definiciones OCDE)
- http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es (Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada. Instituto de Estudios Fiscales, OCDE)
- <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;44;15;D;primera-en-sudamerica-dgi-firma-acuerdo-anticipado-de-precios;0;PAG;> (Uruguay primer país de Sudamérica en celebrar un APA)
- http://articles.economictimes.indiatimes.com/2014-12-20/news/57257587_1_an-apa-transfer-pricing-advance-pricing-agreement. (BAPA celebrado entre Japón y India)
- <http://www.alemaniaparati.diplo.de/Vertretung/mexiko-dz/es/07->(Datos económicos sobre la República Federal de Alemania)
- http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.pd (Código Fiscal de la Federación Mexicana)
- <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2013/02/weodata/weorept.aspx?pr.x=41&pr.y=18&sy=2013&ey=2013&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=273&s=NGDPD%2CNGDPDPC%2CPPPGDP%2CPPPPC&grp=0&a=> (Fondo Monetario Internacional, datos económicos sobre México)
- http://hdr.undp.org/en/media/HDR2013_ES_Complete%20REV.pdf (O.N.U, datos de Desarrollo Humano de México)
- http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/19_ProcedimientoAmistoso.pdf (Manual para Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso, versión Febrero de 2007, Instituto de Estudios Fiscales, OCDE)
- http://fiscalex.com.ar/ampliar_art.php?id=3018 (RIZZO, Susana en “Precios de Transferencia en la Legislación Argentina Actual”)
- https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds438_s.htm#bkmk438r (Situación argentina frente a los fallos del C.I.A.D.I).
- https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds438_s.htm#bkmk438r (Informe de la Organización Mundial del Comercio sobre las trabas al comercio impuestas por Argentina).
- https://icsid.worldbank.org/apps/ICSIDWEB/resources/Documents/2004_Annual_Report_-_English.pdf (Informe sobre las trabas económicas impuestas por Argentina)

- <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2008/06/dodd.htm> (Fondo Monetario Internacional, datos económicos sobre EEUU)
- <http://hdrstats.undp.org/es/paises/perfiles/USA.html> (Desarrollo Humano en Estados Unidos)
- <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (Código Fiscal, Estados Unidos) .
- <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-98-65.pdf> (Notice 98-65, I.R.S, Estados Unidos).
- https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressekonferenzen/2013/Zensus2011/bevoelkerung_zensus2011.pdf?__blob=publicationFile (Datos económicos de República Federal de Alemania).
- <http://espanol.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/germany?topic=paying-taxes> (Banco Mundial, datos económicos de la República Federal de Alemania).
- http://www.utexas.edu/law/academics/centers/transnational/work_new/german/case.php?id=573 (German *Foreign Tax Act*).
- http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:lz2eIB1TSoMJ:www.bzst.de/EN/Steuern+International/Advance+Pricing+Agreements/BMF+Schreiben+englisch.pdf%3F__blob%3DpublicationFile+&cd=2&hl=es&ct=clnk&gl=ar (APA Circular, Germany).
- http://www.grantthornton.jp/english/pdf/publications/taxpub/200904_JapanTransferPricing.pdf (Ley de Medidas Especiales que afectan a la Tributación, Japón)
- <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2014/02/weodata/weorept.aspx?pr.x=76&pr.y=13&sy=2014&ey=2014&scsm=1&ssd=1&sort=country&ds=.&br=1&c=193&s=NGDPD%2CNGDPDPC%2CPPPGDP%2CPPPPC&grp=0&a=> (Fondo Monetario Internacional, Datos económicos de Australia).
- <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=%22TXR%2FTR9523%2FNAT%2FATO%2F00001%22> (Taxation Ruling 95/23, Australia)
- http://law.ato.gov.au/atolaw/execute_search.htm (Ley de Prácticas Administrativas 1998/1, Australia)
- <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp> (AFIP, Listado de Convenios Para Evitar la Doble Imposición suscriptos por Argentina)