

RESUMEN EJECUTIVO

Las normas de Precios de Transferencia en Argentina siguen los lineamientos planteados en las Directivas PT OCDE no obstante ni la ley ni su reglamento han realizado una remisión expresa a las mismas. En la práctica dichas guías han sido consideradas de manera orientativa en la justificación de los precios de transferencia, por tal motivo no resultan de aplicación supletoria y se requeriría de una norma positiva que así lo disponga.

Aún no se han aprobado cambios legislativos en materia de precios de transferencia inspirados en el Plan BEPS, no obstante atento el fuerte apoyo brindado por la Argentina, a través de su participación en el G-20 al trabajo de la OCDE para combatir BEPS, se ha hecho público el compromiso de la administración tributaria con el fortalecimiento de la lucha para erradicar las prácticas fiscales nocivas con miras a combatir la elusión y evasión tributarias.

La Acción 8 del Plan BEPS analizó los aspectos de las operaciones que involucran intangibles. La legislación en Argentina no tiene una definición clara y precisa de dicho concepto. La jurisprudencia ha hecho referencia a los intangibles con algunas definiciones para calificar la fuente de la renta, las tasas de retención a aplicar o para definir su tratamiento fiscal.

La legislación no ha definido o priorizado la aplicación de un método especial en materia de precios de transferencia para el caso de intangibles. En la práctica se utilizan las directivas PT OCDE a modo orientativo.

Las fiscalizaciones en materia de intangibles se centralizaron en controlar las deducciones como gasto de servicios de asistencia técnica o tecnológica o por el uso de marcas pero desde la perspectiva de las condiciones exigidas para la deducción

* Socia de SMS - San Martín, Suarez y Asociados, a cargo del Departamento de Impuestos. Contadora Pública por la Universidad de Buenos Aires.

del gasto. En materia de Transferencia de Tecnología, los actos comprendidos tienen una obligación de registro ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI) de la cual se derivan consecuencias fiscales.

Las normas generales de precios de transferencia en el caso de marcas y patentes conviven con un norma especial que contiene una limitación a la deducción del gasto al igual que en el caso de asesoramiento técnico financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

La reglamentación obliga al análisis de los precios de transferencia bajo la perspectiva del sujeto local. No se permite el análisis bajo la óptica del sujeto del exterior y esto podría llevar a descartar el método más apropiado para el análisis de la transacción.

Las valorizaciones de intangibles realizadas por expertos o peritos con registro no son aceptadas como valor de mercado en el caso de operaciones con partes vinculadas aún ante la ausencia de comparables. La reglamentación exige la elección entre alguno de los métodos establecidos por la Ley.

La Acción 9 del Plan BEPS trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos. La legislación argentina permite la recalificación de los hechos imposables bajo el principio de “realidad económica”, o doctrina de “preeminencia de la sustancia sobre la forma” que bajo ciertas circunstancias brinda a los jueces una herramienta poderosa para dejar de lado la forma jurídica empleada por el contribuyente y re-caracterizarla.

La jurisprudencia argentina ha analizado y evaluado la naturaleza de las operaciones en muchos casos. La falta de demostración del desarrollo de actividades, funciones y operaciones, han sido obstáculo para la admisión de esquemas de distribución de costos, entre otros.

La Acción 10 del Plan BEPS incorpora una directiva especial que sugiere la utilización del precio de cotización de la fecha de embarque en los casos en los que no sea posible demostrar la fecha en que se ha fijado el precio de la transacción controlada en el caso de operaciones de “*commodities*”. En Argentina se encuentra vigente el sexto método que se aplica cuando el adquirente de la mercadería no es el destinatario definitivo de las exportaciones de commodities sino que es un intermediario internacional que no cumple con ciertas condiciones. La aplicación de este método es cuestionada por no ser consistente con el principio *arm's length*.

La Acción 10 del Plan BEPS contempla un enfoque simplificado para la valorización de servicios intra-grupo considerados de bajo valor agregado. Esta pauta no

se encuentra en la legislación argentina como tampoco la correspondiente a los denominados “espacios seguros”.

La ley consagra el principio de deducibilidad de los gastos definiendo que deben ser aquellos que se realicen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. El fisco se focaliza más en la prueba y evidencia de los servicios prestados.

La Acción 13 contempla una nueva redacción del Capítulo V con tres tipos de documentos relativos a la documentación de precios de transferencia: Master File, Local File y C-b-C Report. La reglamentación argentina ya contiene obligaciones que exigen la presentación y de conservación de documentación. Las autoridades fiscales han manifestado que se encuentran trabajando para incorporar los lineamientos de esta acción a la reglamentación vigente, y se orientan a realizar el intercambio de información con autoridades fiscales de otras jurisdicciones, no siendo aplicable el secreto fiscal desde nuestra perspectiva.

Argentina ha firmado Convenios para Evitar la Doble imposición, Acuerdos bilaterales de intercambio de información y ha firmado la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua para asuntos fiscales y podrá realizar el intercambio efectivo a través de las pautas fijadas para estos mecanismos.

Queda ahora el importante desafío de la implementación de estas acciones en la legislación y reglamentación local de modo que permita lograr un entorno con mayor certeza y sostenibilidad para todos.

I. INTRODUCCIÓN

El Plan de acciones BEPS¹ (Plan de acción internacional para la lucha contra el problema de la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios) es sin dudas uno de los desafíos más importantes que ha encarado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) con el impulso del G-20.²

El objetivo principal es combatir las prácticas fiscales nocivas detectadas en el uso

¹ BEPS: “Base Erosion and Profit Shifting Project”.

² G-20: es un **foro informal** que, originalmente, se creó en respuesta a las crisis financieras de las economías emergentes que tuvieron lugar a finales de la década de 1990. Actualmente, **el G20 es el principal foro de coordinación económica internacional**. Reúne a las veinte principales economías del mundo, tanto desarrolladas como emergentes, con el objetivo de promover la cooperación económica global. Se destacan entre sus iniciativas las tendientes a asegurar una **mayor transparencia y un funcionamiento más eficaz y responsable de los mercados financieros**.

abusivo de los convenios para evitar la doble imposición, o en el manejo de los precios de transferencia, entre otros.

El Plan BEPS representa la primera renovación sustancial -y desde hace tiempo necesaria- de los estándares fiscales internacionales en casi un siglo. La renovación era vital, y no sólo para hacer frente a BEPS, sino también para garantizar la sostenibilidad del actual marco jurídico internacional para el gravamen de actividades transfronterizas y la eliminación de la doble imposición.³

Los informes finales correspondientes a las 15 acciones que forman parte de este paquete han sido presentados por el Secretario General de la OCDE: Angel Gurría el 5/10/2015. Posteriormente fueron presentados a los ministros de Finanzas del G-20 en la reunión celebrada el 8 de octubre de 2015 en Lima - Perú y más tarde a los líderes del G-20 en ocasión de la cumbre anual que tuvo lugar los días 15 y 16 de noviembre de 2015 en Antalya (Turquía).

En ésta última reunión los líderes del G-20 respaldaron éste paquete de medidas necesarias para alcanzar un sistema fiscal internacional moderno e instaron enérgicamente a la implementación del proyecto alentando a todos los países y jurisdicciones, incluyendo a los países en desarrollo, a que participen. Asimismo solicitaron a la OCDE que elabore un marco inclusivo para comienzos de 2016, con la participación de los países y las jurisdicciones interesadas que no pertenecen al G-20, que se comprometen a implementar el proyecto BEPS.⁴

Como puede observarse estamos en presencia de un nuevo reto: la rápida implementación de estas acciones por parte de los gobiernos de los distintos países y jurisdicciones a efectos de lograr un entorno fiscal internacional con mayor certeza y sostenibilidad para todos.

Particularmente, en la presentación de las 15 acciones, la OCDE ha destacado a los nuevos estándares mínimos de los “informes país por país” (C-b-C report) que por primera vez brindaran a las administraciones tributarias una visión global de las operaciones de las empresas multinacionales, como así también los revisión de los cambios propuestos a las directrices en materia de Precios de Transferencia (en adelante Directivas PT OCDE).⁵

³ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beeps-2015-nota-explicativa.pdf>. Fecha de consulta 2/1/2016.

⁴ <<http://www.embassyofargentina.us/fil/ckFiles/files/comunicado-de-lideres-de-antalya-espanol-final-16-noviembre-14-pm-final.pdf>>. Fecha de consulta 2/1/2016.

⁵ <<http://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beeps-de-la-ocde>>

Por todo lo expuesto resulta sumamente propicio en el marco de este 8vo Encuentro Regional Latinoamericano IFA Lima - Perú 2016 detenerse a analizar la influencia del Plan BEPS en las reglas de Precios de Transferencia en los distintos países de la región latinoamericana.

Haré lo posible por presentar y esbozar en este trabajo, la situación normativa vigente en Argentina y los posibles efectos de las cuatros acciones vinculadas a esta materia, en base a los lineamientos que con total claridad y profundidad han diseñado los relatores generales: Dres. Marcial García y Miguel Puga de este tema, a quienes desde ya les agradezco su colaboración y dedicación.

Argentina ante la OCDE y los estándares sobre transparencia tributaria internacional y la cooperación en materia fiscal

Como todos sabemos, la OCDE es un organismo intergubernamental compuesto por 34 países miembros y otros que como en el caso de Argentina, participan como miembro observador.

La participación argentina en esta organización le ha permitido el acceso a información de acuerdos fiscales e impositivos, políticas de responsabilidad fiscal, estándares internacionales, entre otras, pero también ha podido exponer y transmitir las posiciones y puntos de vista del país en los distintos ámbitos con el objeto de que sean incorporados en las evaluaciones y propuestas que formula la OCDE, contribuyendo así a transmitir la visión de los países en desarrollo y de los países emergentes en general.

Argentina ha firmado el Convenio de la OCDE para Combatir el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales y de la Declaración de la OCDE sobre Inversiones Internacionales y Empresas Multinacionales, por el cual se estableció el Punto Nacional de Contacto Argentino (PNCA), que funciona en el ámbito de la Cancillería.⁶ Este organismo difunde las directrices entre los diferentes sectores de interés y mantiene las relaciones con sus pares de otros países e informa sobre su trabajo en la reunión anual de Puntos Nacionales de Contacto del Comité de Inversiones de la OCDE.

Como describiremos a continuación, Argentina a través de su participación en el G-20⁷ ha trabajado activamente en los últimos años en la transparencia tributaria

y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>. Fecha de consulta 5/1/2016.

⁶ <<http://www.mrecic.gov.ar/es/organización-para-la-cooperación-y-el-desarrollo-económico-ocde>>. Fecha de consulta 8/1/2016.

⁷ El **proceso del G-20** consta de un **canal de sherpas -encabezado por la Cancillería-**

internacional y la cooperación en materia fiscal.

Es oportuno recordar que la OCDE conjuntamente con el Consejo Europeo desarrollaron en 1988 una Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales (*“Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”*) modificada por un protocolo en el año 2010.⁸ Esta convención es un acuerdo multilateral independiente elaborado con el objetivo de promocionar la cooperación internacional para un mejor funcionamiento de las leyes tributarias internas. La misma ofrece medios de cooperación administrativa relativos al asesoramiento y la recaudación de impuestos con vistas a combatir la elusión y evasión de impuestos.

La modificación mencionada anteriormente entró en vigor a partir del 1° de julio de 2011 y surgió como el resultado de un pedido formulado por el G-20 en el año 2009. Esta enmienda ha posibilitado que cualquier país o jurisdicción pueda firmar la misma, otorgando a los Estados signatarios, la posibilidad de intercambiar información (por solicitud, automático o espontáneo), de realizar inspecciones simultáneas en el extranjero y de facilitar inspecciones, entre otras.

Argentina firmó la adhesión a esta Convención el 3/11/2011, con entrada en vigencia a partir del 1/1/2013. Esto ha sido visto positivamente por la OCDE, destacando que la Argentina es el primer país de Sudamérica en ser parte de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y remarcando el compromiso en materia de Transparencia Fiscal Internacional.

Cabe destacar que Argentina tiene una escasa red de Tratados para Evitar la Doble Imposición (CDI) que contienen cláusulas para el intercambio de información y que en los últimos años la labor se venía orientando hacia la firma de acuerdos bilaterales para el intercambio de información en materia fiscal. Por tal motivo la adhesión a la Convención le ha permitido ampliar considerablemente la cantidad de países con los cuales podrá intercambiar información.

Según información suministrada por la OCDE, al 17/12/2015, ya son 92 las

y un canal de finanzas -encabezado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas- que trabajan de manera permanente y coordinada en la **preparación** y seguimiento de los temas y compromisos que se adoptan en el evento principal: las **Cumbres de Líderes** que se llevan a cabo anualmente. <<https://mrecic.gov.ar/es/grupo-de-los-veinte-g20>>. Fecha de consulta 7/1/2016.

⁸ <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htmlInformation/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>>. Fecha de consulta 7/1/2016.

jurisdicciones adheridas a ésta Convención Multilateral⁹ y el G-20 viene impulsando activamente la adhesión por parte del resto de las jurisdicciones. Cabe expresar que este punto tiene una estrecha relación con la acción 13 del Plan BEPS, teniendo en cuenta que resultará fundamental contar con instrumentos que permitan acceder a la información presentada ante las autoridades fiscales de otro Estado o País para que resulten efectivos los objetivos de esa acción.

Asimismo la OCDE a través del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información en asuntos fiscales (“Global Forum On Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”) creado a comienzos de la década de los 2000, comenzó a trabajar en medidas de transparencia para afrontar el riesgo que representaban los denominados “paraísos fiscales”. Así fue que en el año 2002 publicó un “Modelo de Acuerdo para el intercambio de información en Asuntos Fiscales” (*Model Agreement on Exchange of Information on Tax Purposes*).

En septiembre de 2009, y también en ocasión de un pedido del G-20 el Foro Global fue reestructurado con el objeto de diseñar e implementar en forma concreta estándares que permitan mejorar el intercambio efectivo de información a efectos fiscales. Desde entonces la principal actividad del Foro Global ha sido el proceso de Revisión entre pares (“Peer Reviews”) a efectos de evaluar en forma concreta el cumplimiento de cada jurisdicción de los estándares internacionales en transparencia e intercambio de información relevante en asuntos fiscales. El proceso consta de dos fases, la primera de ellas se refiere a la evaluación del marco legal y regulatorio de la jurisdicción, y la segunda consiste en una revisión de la implementación práctica de los estándares.

En otras palabras el Foro Global no solo trabaja en identificar y evaluar la idoneidad de legislación interna o marco jurídico de una jurisdicción sobre la existencia de normas que permitan el intercambio de información en materia fiscal (Fase 1: Opinión) sino que también pone su foco en recorrer los procesos que permitan evaluar si el futuro intercambio podrá realizarse en forma efectiva, es decir, analiza la aplicación de ese marco (Fase 2: revisión).

En la quinta reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal, celebrada en Ciudad del Cabo -de Sudáfrica- los días 26 y 27 de octubre de 2012, la Argentina obtuvo un importante resultado positivo toda vez que se aprobó de manera favorable el Reporte de revisión de pares, en su formato de revisión combinada, lo cual implica que nuestro país cumple ampliamente con los estándares internacionales en materia de transparencia fiscal.

⁹ <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Fecha de consulta 7/1/2016.

La OCDE publica periódicamente el status de la situación de cada jurisdicción siendo la última información disponible en su sitio Web muestra el estado de situación al 31/10/2015.¹⁰

Además de lo señalado anteriormente, a partir del 2012, se inició un proceso focalizado en los beneficios que se obtendrían de un intercambio “automático” de información.

Luego de una intensa actividad durante los años 2013 y 2014, llevada adelante por los miembros del G-20 se creó un Nuevo estándar global para el intercambio automático de información financiera en asuntos fiscales (“*Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*”). Asimismo se aprobó un Reporte Estándar para el intercambio automático de información fiscal. (“*Common Reporting Standard for automatic exchange of tax information*”).

Estos instrumentos, una vez implementados por cada jurisdicción, dotarán a las administraciones fiscales de todo el mundo de una herramienta de completa transparencia, que les permitirá combatir el fraude fiscal y la evasión impositiva. Los miembros del G-20 (con la participación de Argentina), realizaron la aprobación de este Estándar en la reunión de la Cumbre de líderes realizada los días 14 y 15/11/2014 en Australia.

El 29/10/2014, Argentina¹¹ junto con otros 50 países, reunidos en el Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales que se desarrolló en Berlín, declararon su compromiso de intercambiar tempranamente¹² y en forma automática una amplia gama de información sobre cuentas en el extranjero, incluidos los saldos de las cuentas y la propiedad efectiva, firmando y adhiriendo a este nuevo estándar para el Intercambio Automático de Información relativo a Cuentas Financieras.

Según la OCDE al 21/12/2015 ya son 78 jurisdicciones las que han adherido a este Acuerdo Multilateral de Autoridades competentes y primera fecha de intercambio (“*The Multilateral Competent Authority Agreement and Intended First Information*”).

¹⁰ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>>. Fecha de consulta 7/1/2016.

¹¹ <<http://www.telam.com.ar/notas/201410/83398-informacion-bancaria-afip-acuerdo-intercambio-automatizado.html>>. En representación de Argentina firmaron administrador federal Ricardo Etchegaray, acompañado por el subsecretario de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía, Luis Capellano, y el subdirector de Fiscalizaciones de la AFIP, Horacio Curien. el Fecha de consulta 7/1/2016.

¹² A partir del septiembre de 2017 en el caso de Argentina.

Exchange Date).¹³

En este marco y muy recientemente la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante la AFIP-DGI), administración tributaria de la Argentina emitió la resolución general RG 3826 publicada en el Boletín Oficial del 30/12/2015. Dicha norma crea un nuevo régimen de información de cuentas financieras, que obligará a determinadas instituciones financieras (entidades de depósito, custodia, inversión y ciertas aseguradoras) a informar las cuentas de titularidad o bajo el control de sujetos y entidades no residentes en la Argentina, con el fin de realizar el intercambio de dicha información con las autoridades fiscales de otros países.

Las normas de Precios de Transferencia en la Argentina

La Argentina adoptó el criterio de “fuente” desde la sanción del impuesto a los réditos¹⁴ que fue el antecesor de nuestro actual impuesto a las ganancias.¹⁵ En el año 1943 estableció que las sucursales y demás establecimientos permanentes de empresas extranjeras debían considerarse como unidades independientes a efectos de la determinación de la ganancia de fuente argentina sujeta al impuesto, incorporando así, los postulados de la OCDE.

Luego en el año 1977 incorporó el principio de operador independiente, estableciendo que las operaciones efectuadas entre una empresa local de capital extranjero y el sujeto del exterior que directa o indirectamente la contralan serían consideradas como realizadas entre partes independientes siempre que sus prestaciones y condiciones se ajustaren a las prácticas normales del mercado entre independientes.

En el año 1992 se incorpora en la Ley del Impuesto a las Ganancias¹⁶ (en adelante LIR) el criterio de imposición conocido como “renta mundial”. No obstante, esto no pasó de ser una mera expresión de deseos hasta el dictado de la ley 25063 en 1998 por la absoluta falta de normas para la determinación de la materia sujeta a impuesto para las rentas de fuente extranjera de residentes argentinos, como también la ausencia de disposiciones referidas al cómputo de créditos de impuesto extranjero (“*tax credit*”).

En materia de precios de transferencia, podemos decir también que entre el pe-

¹³ <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/MCAA-Signatories.pdf>>. Fecha de consulta 7/1/2016.

¹⁴ Ley 11.682 publicada en el B.O. el 12/1/1933.

¹⁵ Ley 20.628 Texto ordenado por Decreto 649/1997 y modificaciones B.O. 06/08/1997.

¹⁶ Ley 24073 publicada en el B.O. 13/04/1992 que modificó la ley 20628.

río periodo comprendido entre 1993 y hasta el dictado ley 25063 en 1998, se eliminaron los controles que anteriormente existían en materia de transferencia de tecnología y de operaciones financieras que recaían sobre operaciones efectuadas por una empresa local con su controlante o casa matriz del exterior.

El actual artículo 8° de la LIR¹⁷ es el primer artículo que desde sus orígenes contiene normas de control de los Precios de Transferencia para operaciones de importación y exportación de bienes entre sujetos vinculados al establecer que:

- en el caso de importaciones “(...) cuando no se fije el precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el exportador del país y el importador del exterior, correspondiendo tomar dicho precio mayorista en el lugar de destino, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados (...)” y que;
- en el caso de exportaciones: “(...) cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro, se considerará, salvo prueba en contrario, que existe vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, constituyendo la diferencia ganancia neta de fuente argentina para este último (...)”.¹⁸

Este precio mayorista debía reemplazar al precio acordado entre las partes cuando éste último fuera mayor (sobrefacturación) en el caso de importaciones o menor (subfacturación) si se trataba de exportaciones.

Asimismo establecía que si el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, no fuera de público y notorio conocimiento o existieran dudas sobre si correspondiera a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, se tomaría como base para el cálculo de las utilidades de fuente argentina los coeficientes de resultados obtenidos por empresas independientes que se dedican a idéntica o similar actividad. A falta de ello, se facultaba a la Dirección General Impositiva a aplicar el porcentaje que establezca la misma, en base a ramas de actividades similares.

Sobre la base de la redacción de este artículo, el fisco nacional pretendió realizar ajustes de precios de transferencia, principalmente en empresas de la industria farmacéutica y automotriz, que dieron lugar a los primeros casos de jurisprudencia.

¹⁷ Antes artículo 9 de la ley de impuesto a los réditos.

¹⁸ Texto anterior del artículo 8° Texto s/Ley 20628 - BO: 31/12/1973 - T.O.: 1997 (D. 649/97, Anexo I - BO: 6/8/1997); 1986 (D. 450/86 - BO: 1/9/1986); 1977 (D. 3984/77, Anexo V - BO: 13/1/1978) - Fuente L. 20628, art. 8° Vigencia: 9/1/1974 - 30/12/1998.

cia sobre esta norma.¹⁹

A partir de la sanción de la ley 25.063,²⁰ Argentina incorpora la aplicación de las normas de Precios de Transferencia, siendo el tercer país en Latinoamérica, luego de México y Brasil.

Argentina al igual que México adopta en términos generales la metodología de la guía modelo OCDE (en adelante Directivas PT OCDE) y con ello se intenta garantizar la aplicación del principio *Arm's length* (Principio de plena competencia o de mercado prudente) para las operaciones de importación y exportación de bienes y servicios.²¹

Dicha ley, modifica el artículo 8° con vigencia a partir del 31/12/1998 (el cual a partir de esa resultará aplicable únicamente para operaciones de importación y exportación de bienes realizadas entre partes independientes y el artículo 15°, con normas específicas de aplicación para empresas vinculadas, que invierten la carga de la prueba en los contribuyentes.

En particular, se establece en el artículo 15 que a “*efectos de constatar si los precios de transferencia de aquellos 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, responden a las prácticas normales del mercado entre partes independientes, la citada Administración Federal deberá exigir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan información detallada suministrando los datos y los respaldos probatorios que considere pertinentes (...)*”.

Específicamente este artículo 15° establece que para la determinación de si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado, entre partes independientes se aplicará el método que resulte más apropiado para el tipo de operaciones.

Tanto el artículo 8° como el 15° tuvieron diversas modificaciones hasta su redacción actual que dieron lugar a cuestiones controvertidas en su aplicación. En cuanto a la esencia del principio “*arm's length*” o principio de mercado prudente o plena competencia (en adelante PPC), se mantuvieron los postulados del artículo 14 de la LIR para las transacciones de fuente argentina y se incorporaron para las

¹⁹ TFN Laboratorios Bagó S.A. Sala “B” del 16/11/2006; Daimlerchrysler Argentina S.A. TFN “A” del 02/09/2009 y Volkswagen Argentina S.A. TFN Sala “B” del 11/12/2009.

²⁰ Ley 25.063 publicada en el B.O. el 31/12/1998 Vigencia: 31/12/1998 - 30/12/1999.

²¹ Pablo Sergio Varela. Relatoría Nacional Argentina. 7mo Encuentro Regional Latinoamericano IFA Santo Domingo 2015.

operaciones que realicen las empresas argentinas con sus sucursales o subsidiarias del exterior y para las que realicen las sucursales con otras empresas vinculadas a efectos de la consolidación de resultados gravables.²²

En cuanto a los supuestos de vinculación los mismos no se encuentran detallados en la LIR, sino en la reglamentación, específicamente en la resolución general 1122²³ emitida por la AFIP-DGI (en adelante RG 1122) que establece una lista de supuestos los cuales podrían encuadrarse en cuestiones de índole accionaria, funcional, de dirección y de la toma de decisiones.

También el artículo 15° contiene una presunción, estableciendo que no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, debiendo aplicarse la misma metodología que la establecida para los sujetos vinculados.²⁴

Originariamente la reglamentación²⁵ estableció una lista de 88 países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados que eran considerados países de baja o nula tributación.

Como mencionamos anteriormente la Argentina venía llevando una gestión activa en el G-20 y nuestro fisco nacional²⁶ desarrolló una estrategia en cuestiones vinculadas con la transparencia fiscal internacional, enmarcada en la necesidad de llevar a la práctica políticas estructurales contra los paraísos fiscales y promover la eficiencia en el intercambio de información, desarrollada sobre la base de cuatro (4) pilares fundamentales: (i) la extensión de la red de acuerdos de intercambio de información; (ii) la adhesión de nuestro país a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa, convirtiéndose en el primer país de Sudamérica en adherir a dicha Convención; (iii) el fortalecimiento del efectivo intercambio de información, y; (iv) la activa y positiva participación de nuestro país en el Grupo de Revisión de Pares del Foro Global sobre Transpa-

²² Art 130 de la Ley de impuesto a la ganancias.

²³ La RG (AFIP-DGI) 1122 fue publicada el B.O. del 29/10/2001 y que reemplaza a su antecesora la RG 702.

²⁴ Anexo III RG 1122 AFIP DGI.

²⁵ Texto según decreto 916/2004 - BO: 23/7/2004 - FUENTE: D. 1037/00, art. 1°, inc. d), D. 115/2003, art. 1, incisos a) y b) y D. 916/2004, art. 1, inc. h) VIGENCIA Y APLICACIÓN Vigencia: 14/11/2000 - 29/5/2013.

²⁶ Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

rencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal en el ámbito de la OCDE.

Teniendo en cuenta que la Administración Federal de Ingresos Públicos es la autoridad competente para implementar la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) antes citada, se decidió establecer una lista dinámica de jurisdicciones (países, dominios, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales), cuya administración estará a cargo de la citada Administración, en la cual se incluirá a aquellas que suscriban convenios con la Argentina, siempre que se haga efectivo el intercambio de información y se excluirá a las que no satisfagan tales requisitos.

Por tal motivo la lista negativa de países de baja o nula tributación contenida en el artículo 21 del decreto reglamentario, fue derogada y sustituida por una lista positiva de países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios que suscribieron convenios de doble imposición o acuerdos de intercambio de información y/o han iniciado el proceso de negociación o ratificación de un convenio de doble imposición o acuerdo de intercambio de información con el Gobierno de la Argentina, que es publicada y actualizada mensualmente en la página Web de nuestro organismo fiscal.²⁷

En cuanto a los métodos a aplicar, como hemos mencionado anteriormente siguen los lineamientos plasmados en las Directivas PT OCDE, pero sin hacer referencia específica a las mismas, los mismos se encuentran enunciados en artículo 15° siendo de aplicación los que se detallan a continuación pero dejando en manos de la reglamentación la forma y otros métodos que con idénticos fines la misma podría establecer:

1. precio comparable entre partes independientes (en adelante PCNC),
2. precio de reventa fijado entre partes independientes (en adelante PR),
3. de costo más beneficios (en adelante CB),
4. de división de ganancias (en adelante PU), y
5. de margen neto de la transacción (en adelante MNT).

Originariamente en la redacción otorgada por la ley 25.063 dicho artículo reali-

²⁷ la RG (AFIP) 3576 (BO: 31/12/2013), la AFIP estableció que difundirá a partir del 1/1/2014 el listado de países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios especiales considerados cooperadores. La lista de países cooperantes al 01/01/2016 puede ser ubicada en: <<http://www.afip.gov.ar/genericos/novedades/jurisdiccionesCooperantes.asp>>.

zaba una breve descripción de cada método, pero posteriormente dicha descripción fue excluida del texto legal por la Ley 25.239²⁸ e incorporada en la reglamentación en el artículo 21.1²⁹ del decreto reglamentario de la LIR por el decreto 916/2004.³⁰

Asimismo a través de la Ley 25.784³¹ se incorporan normas específicas en el artículo 15°, que se ha dado en denominar el “sexto método”, que pretenden controlar ciertas situaciones que se habían identificado en triangulaciones de operaciones.

²⁸ Ley 25.239 publicada en el Boletín Oficial del 31/12/1999 Vigencia: 31/12/1999 - 21/10/2003.

²⁹ Art. 21.1 - A efectos de lo previsto en el quinto párrafo del artículo 15 de la ley, respecto de la utilización de los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de operación realizada, para la determinación del precio de las transacciones, se entenderá por:

- a) Precio comparable entre partes independientes: al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.
- b) *Precio de reventa entre partes independientes: al precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, que se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate fijado entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.*
- c) Costo más beneficios: al que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.
- d) División de ganancias: a la que resulte de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:
 1. Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
 2. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
- e) Margen neto de la transacción: al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

³⁰ Texto según decreto 916/2004 - BO: 23/7/2004 - Fuente D. 1037/00, art. 1°, inc. d) y D. 916/2004, art. 1, inc. d).

³¹ Ley 25.784 publicada en el B.O. el 22/10/2003 Vigencia: desde el 22/10/2003 para los párrafos sexto a undécimo.

Las condiciones para la aplicación de este sexto método son las siguientes:

- debe tratarse de operaciones entre sujetos vinculados;
- debe tratarse de una operación “triangulada” es decir donde exista la intervención de un “trader” o “intermediario” que no sea el destinatario final de la mercadería (en otras palabras que no sea una operación directa entre el sujeto local y el cliente final);
- Los bienes exportados deben ser los enunciados en la ley siendo bienes con cotización conocida en mercados transparentes.³²

La aplicación del método consiste en:

- considerar como valor a efectos de la determinación de la ganancia impositiva, el precio de mercado a la fecha del embarque de las mercaderías.
- es excluyente en cuanto a su aplicación. Si se dan los requisitos debe aplicarse solo el sexto método y descartarse los restantes.

El sexto método no resultará de aplicación si el contribuyente demuestra que el intermediario:

- tiene real presencia en el territorio de residencia, contar con un establecimiento comercial donde administra sus negocios y cumple con los requisitos legales de constitución, inscripción, etc. los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;
- su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y
- 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.

Si bien las condiciones para la aplicación de este sexto método son muy específicas, como hemos detallado, la LIR establece que la AFIP podría extender la aplicación de este método a otras operaciones internacionales donde hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se reali-

³² “(...) cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes (...)”. Art.15 LIG.

zaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados precedentemente.

Es importante mencionar que las reglas de PT mencionadas, conviven en nuestra legislación con otras normas que desde los inicios buscaron mecanismos para evitar la transferencia de ganancias a una jurisdicción extranjera. Entre ellas podemos citar:

- la limitación a la deducción de las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, en los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.³³
- la limitación a las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación.³⁴ En este caso el reglamento además expresamente aclara que limitación será aplicable de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 15 de la ley, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

Por otro lado, las reglas de PT también conviven con otras normas que le han establecido requisitos adicionales para la deducción del gasto, entre ellas:

³³ **Artículo 88 inciso e) Ley de impuesto a las ganancias.** La reglamentación en el Art. 146 estableció el límite en el caso del asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior en el 3% (tres por ciento) de las ventas o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento; o del 5% (cinco por ciento) del monto de la inversión efectivamente realizada con motivo del asesoramiento. Por otro lado para el caso de las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, etc. se fijó el límite hasta el 12,50% (doce con cincuenta centésimos por ciento) de la utilidad comercial de la entidad, en tanto la misma haya sido totalmente distribuida como dividendos; o bien hasta el 2,50% (dos con cincuenta centésimos por ciento) de la utilidad comercial de la entidad, cuando no se distribuyan dividendos.

³⁴ **Artículo 88 inciso m) Ley de impuesto a las ganancias.** La reglamentación en el Art. 146.1 - estableció que solo será deducible el 80% (ochenta por ciento) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo 18 de la ley.

La limitación prevista en el párrafo anterior procederá tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas. Respecto de estas últimas, dicha limitación será aplicable de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 15 de la ley, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

- en el caso de las erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones de baja o nula tributación, la deducción del gasto se realizará en el balance impositivo del ejercicio fiscal en que se paguen, o bien en el ejercicio fiscal que se hayan devengado en tanto y en cuanto el pago se configure dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada.³⁵
- en el caso de actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la Argentina, no procederá la deducción del gasto si los contratos no cumple con el registro ante el INPI.³⁶

La legislación argentina en relación con las Directivas PT OCDE

La Argentina ha incorporado en su LIR normas especiales en relación a los Precios de Transferencia que siguen los lineamientos plasmados en las Directivas PT de la OCDE, sin embargo la ley no hace referencia expresa a las mismas ni resultan de aplicación en forma supletoria.

En cuanto a las diferencias principales con las directivas PT de la OCDE, se destaca la incorporación temprana del llamado “sexto método”, que hemos mencionado anteriormente y al que nos referiremos en detalle más adelante.

A excepción de las transacciones que llevarían a aplicar el “sexto método”, la LIR³⁷ estableció que deberá utilizarse el “método más apropiado” conocido como regla del mejor método (“*best method rule*”). La RG 1122 reglamentó³⁸ que será aquel que:

- mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial;
- cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación;

³⁵ Artículo 18 último párrafo Ley del impuesto a las ganancias.

³⁶ Artículo 9 Ley 22426. Ley de Transferencia de Tecnología.

³⁷ Artículo 15 tercer párrafo Ley de impuesto a las ganancias.

³⁸ RG 1122 (AFIP-DGI) Artículo 11.

- contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas y de las empresas involucradas en dicha comparación;
- requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.

Cabe expresar que esta regla general de “mejor método” no aplica en los casos en los cuales obligatoriamente deba aplicarse el “sexto método”.

Las directrices de la OCDE señalan por su parte que el método más apropiado para evaluar los resultados de una operación entre compañías vinculadas es aquel que, dados los hechos y las circunstancias de la empresa, proporcione la medida más confiable en relación a los resultados obtenidos por la aplicación de otros métodos.

Las normas en Argentina no realizan esta aclaración, no obstante en el análisis de Precios de Transferencia es importante describir las causas de rechazo de los métodos no utilizados.

Con relación a la aplicación de un método u otro, la OCDE entiende que ningún método es adecuado para todas las transacciones posibles y dice además que el PCNC es preferible cuando la fuente de comparación es la interna.

Si bien no se ha planteado una prelación de un método respecto de otro, la ley se limita a indicar que deberá utilizarse el “mejor método” y establece la utilización del PCNC en el caso de “*commodities*”, en opinión de la AFIP existiría una preferencia por la utilización de los métodos tradicionales.

Un inconveniente que se ha presentado, ha sido la falta de información pública en Argentina, a efectos de encontrar los comparables, motivo por el cual nuestra AFIP ha aceptado la utilización de bases de datos que contienen información pública internacional.

Para iniciar el análisis a la luz de los principios que inspiran el Plan BEPS, cabe mencionar que ex-administrador federal de ingresos públicos Dr Echegaray, manifestó en un artículo periodístico³⁹ que: “*Claramente, el fuerte apoyo brindado por la Argentina al trabajo de la OCDE para combatir BEPS ratifica el compromiso de esta Administración Federal con el fortalecimiento de la lucha para erradicar las prácticas fiscales nocivas, en particular con miras a combatir la elusión y evasión tributaria*”.

³⁹ <<http://www.lanacion.com.ar/1837273-la-argentina-encara-su-lucha-contral-as-practicas-fiscales-nocivas>>. Fecha de consulta 7/1/2016.

Adicionalmente funcionarios internos de la Administración Federal de Ingresos Públicos han hecho pública en encuentros tributarios, la intención de alinear la reglamentación específicamente en lo que respecta a la acción 13 del Plan BEPS, y se encuentran trabajando en ese sentido.

Sin embargo, cabe aclarar que a la fecha, aún no se han incorporado cambios en la ley del impuesto a las ganancias ni en su reglamento, ni existen proyectos de reformas tributarias en este sentido.

II. LAS ACCIONES 8, 9, 10 Y 13 DEL PLAN BEPS

En el marco de las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS, se ha trabajado con el objetivo de garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.

Las Directivas PT OCDE representan la interpretación común de numerosos países del principio de plena competencia. Estas directrices fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 titulado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, que fue posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, y que fueron actualizadas nuevamente actualizadas en 2010.

El PPC (*Arm's Length*) ha demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las administraciones tributarias y los contribuyentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, y como herramienta para evitar la doble imposición.

No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las Directivas PT OCDE existentes sobre la aplicación de este estándar han sido igualmente objeto de manipulación generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional.

El trabajo en materia de precios de transferencia llevado a cabo en el marco del Plan de Acción BEPS se centra en tres áreas clave.

- la **Acción 8** que analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.
- la **Acción 9** trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consi-

guiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas.

- la **Acción 10** se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de ciertos métodos de determinación de los precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional, y la necesidad de neutralizar el uso de ciertos tipos de pagos entre empresas pertenecientes a dicho grupo (como por ejemplo, los costes de gestión o los gastos de administración de la casa central) que erosionan la base imponible ante la falta de coherencia y compatibilidad con la creación de valor.

Estas acciones contienen la revisión de las Directivas PT OCDE, dando respuesta a muchas de las cuestiones planteadas y asegurando que las normas de determinación de los precios de transferencia atribuyan los beneficios de explotación a las actividades económicas que los generan.

Por su parte la **Acción 13** ha elaborado un nuevo Capítulo V en las Directivas PT que suponen un cambio radical respecto del enfoque existente en cuanto a la información a suministrar a los fiscos de los distintos países.

A modo de resumen identificamos la revisión de las Directivas PT OCDE y las modificaciones a las mismas que involucra cada acción.

Plan BEPS	Capítulo Directivas PT OCDE
Acción 8	Capítulo VI: Intangibles (a)
Acción 9	Capítulo I: Principio de entre partes independientes (a)
Acción 10	Capítulo II: Métodos de Precios de Transferencia (b)
	Capítulo VII: Servicios intra-grupo (a)
Acción 13	Capítulo V: Documentación de precios de Transferencia (a)

(a) Se deroga el Capítulo actual y se reemplaza por el propuesto por el Plan BEPS.

(b) Se realizan incorporaciones al Capítulo actual.

II.1. Acción 8: Intangibles

Descripción general de la Acción BEPS

La Acción 8 examinó las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucraban activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar. La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.⁴⁰

Por lo que respecta a los intangibles, las directrices para precios de transferencia de la OCDE⁴¹ (Capítulo VI) establecen claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos. Las entidades del grupo que desarrollen funciones importantes, aporten gran parte de los activos y controlen los riesgos económicamente relevantes, de acuerdo con la delineación de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho a una remuneración proporcional al valor de sus contribuciones.

Estas pautas específicas garantizarán que el análisis de precios de transferencia no se vea afectado por posibles asimetrías de información entre la administración tributaria competente y el contribuyente, en lo que respecta a intangibles difíciles de valoración, o bien por el uso de acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

Las Directivas PT OCDE establecen que, para la aplicación del principio de plena competencia (PPC) resultan aplicables los capítulos I, II y III, los cuales comprenden el caso de bienes intangibles, teniendo en cuenta que las acciones BEPS 9 y 10 propician cambios a estos capítulos, las mismas también deberán ser contempladas.

En lo referente a “transacciones entre partes relacionadas”, el artículo 9 del MCOCDE, no realiza ningún tipo de distinción entre el tipo de transacción. Por lo incluye a aquellas transacciones que vinculan bienes intangibles, debiendo respetar el principio de entre partes independientes en sus relaciones comerciales o financieras, en tal sentido la determinación de su valor deberá ser realizada bajo los mismos criterios y métodos que para el resto de los bienes.

La acción 8 del Plan BEPS propone modificaciones y reemplazar al Capítulo VI de las Directivas PT OCDE. Podemos decir que las mismas se refieren principal-

⁴⁰ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>.

⁴¹ Directivas PT OCDE.

mente a cuatro aspectos básicos a tener en cuenta a efectos de la valuación:

- **Identificación de los intangibles:** se trata de algo que no es un activo físico, el cual es susceptible de ser poseído o controlado para su uso en actividades comerciales y aquellos, cuyo uso o transferencia debería ser retribuido como si se tratara de una transacción entre partes independientes en condiciones comparables.
- **Propiedad de los intangibles, funciones, activos y riesgos vinculados con intangibles: tareas de desarrollo, mantenimiento, protección y explotación de intangibles:** resulta fundamental distinguir entre la propiedad legal versus las funciones o actividades y determinar concretamente a quien corresponden los retornos del intangible.
- **Transacciones que implican transferencia de intangibles o uso de intangibles:** es necesario distinguir entre la transferencia de la titularidad del intangible y de la cesión de su uso, y por otro lado de la combinación de intangibles con otras transacciones (prestaciones de servicios, etc.).
- **Determinación de principios generales en transacción relacionadas con intangibles:** requiere un análisis funcional detallado, siendo importante analizar cuestiones relacionadas con el alcance geográfico, la exclusividad, el estado de desarrollo, etc.

Si bien es cierto que el hecho de que un bien o una transacción no se mencionen específicamente en el Capítulo IV de los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE -el cual versa sobre operaciones cuyo objeto es el uso o transferencia de intangibles-, o que no sea tratado como un intangible a los fines del Capítulo IV, no implica que dicho bien o actividad no conlleve valor económico, o que no deba ser considerado en la determinación de precios de mercado, u otras condiciones de las operaciones entre partes relacionadas.

Definición de “Intangible”

A efectos de abordar este tema consideramos importante señalar en primer lugar el significado que se otorga al término “intangible”. Las Directivas PT OCDE⁴² consideran que la “propiedad intangible” incluye derechos a usar activos industriales tales como patentes, marcas registradas y nombres, diseños o modelos comerciales. También comprende los derechos de propiedad literaria y artística, así como también la propiedad intelectual como ser *know-how* y secretos comerciales.

⁴² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Chapter VI 6.2.

Desde un término etimológico se puede definir el término “intangible” como aquel derivado del latín, compuesto por los términos “in” (no) y “tangibilis” (lo que se puede tocar o puede ser percibido de manera precisa).

Asimismo, la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 de la Unión Europea, expresa que *“un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”*.

En cuanto a las normas en la Argentina, la ley del impuesto a las ganancias (LIR) no contiene definiciones claras y precisas de lo que son bienes intangibles. La doctrina los define como bienes que, careciendo de materialidad, son potencialmente aptos para producir frutos y/o rentas, y por ende, hábiles para poseer un valor económico, del cual deberían detraerse las amortizaciones conforme a su duración o a la vida útil que se les asigne.

La LIR tampoco incluye una definición de “bienes”, pero como afirman algunos autores⁴³ parece lógico referirse a la legislación de fondo. Nuestro anterior Código Civil establecía que los bienes incluyen a los bienes inmateriales y las cosas (bienes materiales) susceptibles de tener valor.⁴⁴ El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación mantiene en alguna forma, la definición de bienes,⁴⁵ agregando que deben tener valor económico.

La doctrina contable⁴⁶ los define con carácter enunciativo (no taxativo), incluyendo las marcas, fórmulas, valor llave, patentes, propiedad literaria y reproducción (derechos de autor), concesiones, franquicias; en otras palabras, comprenden derechos y demás bienes inmateriales con período de vida útil limitado por ley o contrato o con plazo de existencia desconocido al instante de adquisición o ingreso al patrimonio, susceptibles de generar ingresos futuros, procesos secretos, investigación y desarrollo de alguno de los ítem anteriores y costos de organización, pre-operativos o de reorganización.

Por su parte, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en su Resolución Técnica N° 9 define a los activos intangibles como *“aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos”*. Este

⁴³ RAIMONDI CARLOS A y ARCHABAHIAN, Adolfo Impuesto a las Ganancias, p. 111.

⁴⁴ Código Civil artículos 2311 y 2312.

⁴⁵ Código Civil y Comercial de la Nación Arts. 15 y 16.

⁴⁶ Senderovich, I.: “Tratado de normas, doctrina y práctica contables” - T. I - p. 453 y Fowler Newton, E.: “Tratado de contabilidad superior” - Ed. Contabilidad Moderna - Bs. As. - 1984.

concepto abarca, “entre otros, los siguientes: *Derechos de propiedad intelectual -Patentes, marcas, licencias, etc.- Llave de negocio -Gastos de organización y preoperativos- gastos de investigación y desarrollo*”.

Por su parte la Resolución Técnica 17, establece que “*Un intangible se reconoce contablemente cuando se demuestre su capacidad de generar beneficios económicos futuros y su costo pueda determinarse sobre bases confiables*”.

En cuanto a los “Gastos de investigación y desarrollo” (I+D) tampoco existen definiciones precisas en la LIR, por lo cual resulta necesario acudir también a las normas contables como la NIC 38, concepto que incluye a actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos, la búsqueda, evaluación y selección de aplicación de resultados de la investigación, la búsqueda de alternativas válidas para materiales, productos, sistemas o servicios, entre otras.

En el caso de derechos de autor, solo encontramos referencias en el caso del *software*,⁴⁷ particularmente en la Ley de promoción del *software*⁴⁸ que es asimilado a propiedad industrial y goza de los beneficios fiscales de esta actividad.

Como observamos resulta de por sí complejo, definir al concepto “intangible”, siendo que su significado puede tener distinto alcance según el ámbito o campo de acción que se trate. Siendo difícil encuadrar a un bien “intangible”, es claro que resulta aún mucho más complejo definir las pautas de su encuadre fiscal y mucho más aún una correcta valoración.

Normas legales y reglamentarias en Argentina vinculadas con “Intangibles”

Si bien no encontramos definiciones claras y precisas de lo que son intangibles en la LIR existen algunas normas especiales que se refieren a algunos aspectos, que pueden resultar de utilidad para el análisis del tema:

- **Enajenación de intangibles:** cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta, el costo de adquisición, actualizado mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 89, desde la fecha de compra hasta la fecha de venta. El monto así obtenido, se disminuirá

⁴⁷ FORCADA, Carlos A.C. Relator por Argentina Tema 1 Tributación del desarrollo interno, compra, licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. Memoria 6 Encuentro Regional Latinoamericano - IFA Santa Cruz de la Sierra Bolivia del 7 al 9 de mayo de 2014. p. 73.

⁴⁸ Ley 25.856 (B.O. 8/1/2004).

en las amortizaciones que hubiera correspondido aplicar, calculadas sobre el valor actualizado.⁴⁹

- **Limitación a la deducción de las amortizaciones:** cabe aclarar que las amortizaciones sólo procederán respecto de los intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.⁵⁰
- **Intangibles producidos por el vendedor (costo):** en el caso de venta de bienes intangibles producidos por el vendedor, el costo computable estará dado por el importe de los gastos efectuados para su obtención en tanto no hubieren sido deducidos impositivamente. Tales gastos se actualizarán desde la fecha de realización hasta la fecha de venta.⁵¹
- **Gastos de investigación y desarrollo:** los gastos de investigación y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor a 5 (cinco) años a opción del contribuyente.⁵²
- **Deducciones no admitidas:** la ley no admite la deducción de amortizaciones de llave, marcas y activos similares.⁵³
- **Limitación a la deducción por pagos a sujetos del exterior:** sólo será deducible el 80% de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior.⁵⁴
- **Normas para empresas vinculadas:** la limitación a la deducción del 80% de los montos abonados, será aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la ley, es decir sobre el precio normal de mercado entre partes independientes. En otras palabras, más allá de la limitación es importante comprobar que el precio pactado cumpla con las reglas de Precios de Transferencia.⁵⁵

En cuanto al **concepto de fuente, a efectos de determinar si las ganancias se consideran de fuente argentina**, encontramos otra serie de artículos

⁴⁹ Artículo 60 Ley del impuesto a las ganancias.

⁵⁰ Artículo 128 Decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.

⁵¹ Artículo 129 Decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.

⁵² Artículo 140 Decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias.

⁵³ Ley de impuesto a las ganancias Artículo 88 inciso h).

⁵⁴ Artículo 88 inciso m) Ley de impuesto a las ganancias. Art. 146.1 Decreto reglamentario.

⁵⁵ Art. 146.1 Decreto reglamentario de la Ley del impuesto a las ganancias.

que se vinculan con intangibles tanto en la Ley del impuesto a las ganancias (LIR) como en su decreto reglamentario (RIR).

- **Principio de fuente**⁵⁶ (Art. 5° LIR): *“se consideran beneficios de fuente argentina a aquellos que provienen de bienes, situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro de los límites de la misma sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”*.
- **Excepción o aclaración al principio de la fuente**⁵⁷ (Art. 12° LIR): *“serán considerados ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero (...)”*. Y asimismo se dispone que: *“(...) serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior”*.
- Constituyen ganancias de fuente argentina las **regalías** producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la Argentina.⁵⁸
- Constituye ganancia de fuente argentina, la que haya sido generada por bienes materiales o **inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país** o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la Argentina.

En cuanto a los **criterios de asignación de fuente**, la doctrina ha interpretado que las cosas, objetos materiales susceptibles de tener valor, *“no pueden ser objeto de utilización sino donde están situadas. Pero los bienes inmateriales que no ocupan un espacio físico si pueden estar colocados o utilizados económicamente”*,⁵⁹ no obstante este tema ha dado lugar a dudas en su interpretación, a las que no nos remitiremos en honor a la brevedad, pero que han sido muy bien desarrolladas por reconocidos autores.⁶⁰

⁵⁶ Artículo 5 Ley de impuesto a las ganancias.

⁵⁷ Artículo 12 Ley de impuesto a las ganancias.

⁵⁸ Artículo 9 inciso b) Decreto reglamentario de la Ley del impuesto a las ganancias.

⁵⁹ VERSTRAETEN, Axel. Fuente en servicios: asistencia técnica y utilización económica AAEF Asociación Argentina de Estudios Fiscales IV Jornadas de Tributación Internacional, Buenos Aires, 5 y 6 de noviembre de 2015.

⁶⁰ Ver: FORCADA, Carlos A.C. Relator por Argentina Tema 1 Tributación del desarrollo interno, compra, licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América La-

En cuanto al tratamiento a dispensar a los **pagos realizados a beneficiarios del exterior**, la LIR establece ciertas presunciones de ganancia gravada, que en la mayoría de los casos se vinculan con intangibles, entre ellas:

- Regalías u otras formas de pago por la explotación en el país de películas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión, etc.⁶¹
- Contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología al momento de efectuarse los pagos.⁶²
- Prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención.⁶³
- Explotación en el país de derechos de autor debidamente inscriptas en la Dirección Nacional de Derechos de autor.⁶⁴
- Transferencia a título oneroso de bienes situados o utilizados económicamente en el país, pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.⁶⁵
- Otros contratos que no cumplan con los requisitos establecidos por la Ley de Transferencia de Tecnología.⁶⁶

Si bien las retribuciones de servicios técnicos no son asimiladas a bienes intangibles en la práctica existen numerosas situaciones conflictivas en relación a la determinación de la fuente y de las alícuotas de retención a aplicar. Esto ocurre, entre otras cuestiones, porque no existe una definición de los servicios técnicos y/o de asistencia técnica en la legislación, lo cual ha dado lugar a cambiantes precedentes administrativos y judiciales.⁶⁷

En el caso de **erogaciones que configuren ganancia de fuente argentina a empresas vinculadas o a cualquiera localizada en un paraíso fiscal**,

tina. Memoria 6 Encuentro.

⁶¹ Artículo 13 Impuesto a las Ganancias.

⁶² Artículo 93 inciso a) punto 1 y 2 Ley Impuesto a las Ganancias.

⁶³ Artículo 93 inciso a) punto 2 Ley Impuesto a las Ganancias.

⁶⁴ Artículo 93 inciso b) Ley Impuesto a las Ganancias.

⁶⁵ Artículo 93 inciso g) Ley Impuesto a las Ganancias.

⁶⁶ Artículo 93 inciso h) Ley Impuesto a las Ganancias.

⁶⁷ Memoria 6 encuentro Regional Latinoamericano - IFA 2014. Informe de Relatoría General Tema I: Tributación del desarrollo interno, compra, licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. Dr. Guillermo O. Tejeiro Pagina 16.

la deducción se realizará en el balance impositivo del ejercicio fiscal en que se paguen, o bien, en el ejercicio fiscal que se hayan devengado en tanto y en cuanto el pago se configure dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada.⁶⁸

Por otro lado, ciertos requisitos se encuentran establecidos por la **Ley de Transferencia de Tecnología**.⁶⁹

- **Conceptos comprendidos:** son los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la Argentina.
- **No requiere aprobación:** originariamente requería aprobación, pero esto ha sido derogado por el decreto 1853 con vigencia a partir del 8/9/1993.
- **Obligación de registro:** en la actualidad todo contrato que encuadre en las presiones de la Ley de Transferencia de Tecnología debe someterse a registro por parte de la autoridad de aplicación,⁷⁰ el INPI Instituto Nacional de Propiedad Intelectual, antes de realizar los pagos.
- **Contratos comprendidos no registrados:** de no realizarse dicho registro, no resultarán de aplicación las tasas reducidas, quedando los pagos que se efectúen sujetos a la actual presunción máxima de ganancia del 90%, y adicionalmente el gasto no resultará deducible a efectos de la deducción en el impuesto a las ganancias.⁷¹
- **Sanciones:** el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco a través de la simulación de actos jurídicos comprendidos en la ley será sancionado en base a lo previsto en la ley de procedimiento fiscal (ley 11683), sin perjuicio de las acciones penales que pudieran corresponder.⁷²

⁶⁸ Artículo 18 Ley del Impuesto a las ganancias.

⁶⁹ Ley 22426 BO: 23/3/1981 Vigencia: 1/4/1981.

⁷⁰ A través del D 1853/93, art. 8° (BO: 8/9/93) se establece que deben registrarse ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial a título informativo, tanto aquellos actos celebrados entre empresas independientes como también aquéllos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle u otra filial de esta última.

⁷¹ Ley 22.426 Artículo 9° BO 23/3/1981.

⁷² Ley 22.426 Artículo 14° BO 23/3/1981.

Como observamos existen varias normas legales o reglamentarias que refieren o se vinculan al tema de **intangibles**, expresándose sobre su tratamiento fiscal, las condiciones de registro, las limitaciones para la deducción del gasto, las retenciones en la fuente a aplicar a beneficiarios del exterior, la caracterización de la fuente. Sin embargo ninguna de ellas, contiene una definición clara y precisa del concepto intangible, y en muchos casos las mismas han generado distintas interpretaciones en el encuadre fiscal de las transacciones.

Transferencias de intangibles o derechos sobre los mismos. Operaciones que conllevan el uso de intangibles

El comercio internacional abarca la importación de bienes y servicios. Una de las primeras preguntas que surge es si un “bien intangible” puede ser importado o exportado. Si asumimos la definición de “intangible” como todo lo que no se puede tocar o no puede ser percibido de manera precisa, podríamos concluir que un bien intangible no podría ser importado o exportado en la aplicación más estricta de este significado. No obstante y teniendo en cuenta que el bien intangible puede ser “transferido” sería correcto entender que los intangibles se pueden “importar” o “exportar”.⁷³

En el pasado la posición del fisco, era que en el caso de una cesión de un derecho (bien inmaterial) la fuente estaba dada por el lugar de su utilización económica sin distinguir la forma de cesión (definitiva o temporaria) ni a la retribución (pago único o regalía). De igual modo, tampoco existía claridad para diferenciar entre el “uso del derecho” y el “uso del bien protegido por la propiedad intelectual”. No obstante, el fisco aceptó informalmente que la importación de un software enlatado de uso masivo no está sujeta a retenciones a beneficiarios del exterior por asimilarse a mercadería.⁷⁴

La transferencia de un bien intangible puede ser realizada en forma definitiva o temporaria, y aún en el primer caso podría ser retribuida mediante el pago de una regalía.

Un concepto importante es definir el término “regalías”, por cuanto en el derecho argentino tiene un significado distinto al de los Modelos de Convenio de la OCDE (MCOCDE) y de Naciones Unidas (MCONU), pues no se emplea para calificar a determinadas rentas pasivas por la explotación de derechos, sino para designar a

⁷³ POLITI, Clara Valuación de intangibles a efectos de precios de transferencia publicado en IMP 2013-10, 79 Consultor Tributario 2013 (noviembre), 1535 Editorial La Ley.

⁷⁴ VESTRAETEN, Axel “Fuente en servicios: asistencia técnica y utilización económica”. p. 6 AAEF IV Jornadas sobre Tributación Internacional Buenos Aires 5 y 6 de Noviembre de 2015.

una forma de retribución, variable que incluye a la transferencia temporal o definitiva de bienes tangibles o intangibles.⁷⁵ Este diseño tiene por efecto que las rentas por intangibles sean susceptibles de encuadrar en diversas categorías (Ej: películas y videos, telecomunicaciones, asesoramiento técnico, transferencia de tecnología, derechos de autor, transferencia de bienes, etc.) con proyección a las reglas de fuente y tasas de retención,⁷⁶ a las que hiciera mención anteriormente.

La legislación y la jurisprudencia han establecido distintos criterios sobre situaciones donde se **transfieren intangibles o derechos sobre los mismos** en cuanto a su tratamiento fiscal, pero no se ha abordado específicamente sobre los métodos a aplicar en materia de precios de transferencia, los cuales han surgido de la práctica profesional internacional y de las Directivas PT OCDE pero no de las normas positivas.

La doctrina y la jurisprudencia han tratado de poner claridad sobre el tratamiento fiscal de operaciones que involucran intangibles, siendo así los beneficios obtenidos como “**regalía**” ya sea por una **transferencia definitiva o temporaria** se encuentran alcanzados por la LIR. Si el vendedor fuera una persona no residente en Argentina, quedaría alcanzado por una retención en la fuente del 17,5% sobre la renta bruta, pudiendo el beneficiario optar por determinar su ganancia sobre base neta previa aprobación de la AFIP.

Por otro lado, la **transferencia definitiva de un bien intangible** situado en el exterior al momento de la enajenación por parte de un no residente en Argentina, no resultaría alcanzada por el impuesto a las ganancias conforme lo dispuesto en el artículo 5 y 8 de la LIR, salvo que se retribuya mediante una regalía tal como expresamos en el párrafo anterior.

El **otorgamiento de licencias de uso de software** por parte de un residente en Argentina constituye ganancias de fuente argentina aun cuando el usuario o licenciataria sea un sujeto residente en el exterior.⁷⁷ Esto podría producir un conflicto de fuente-fuente por cuanto la LIR no admite el crédito fiscal de impuesto extranjero cuando la ganancia se considera de fuente local.

Los pagos por **licencia de uso de programas de computación** a sociedades

⁷⁵ Artículo 47 Ley del impuesto a las ganancias.

⁷⁶ FORCADA, Carlos A.C. Relator por Argentina Tema 1 Tributación del desarrollo interno, compra, licenciamiento de bienes intangibles con fines productivos en América Latina. Memoria 6 Encuentro Regional Latinoamericano - IFA Santa Cruz de la Sierra Bolivia del 7 al 9 de mayo de 2014.

⁷⁷ Dictamen DAT 13/2012.

del exterior, no encuadran en las previsiones consagradas, para el derecho de autor en el artículo 93 b) y por lo tanto debe sujetarse a la retención del 35% que recaerá sobre la ganancia neta presumida en el 90% (noventa por ciento) de las sumas pagadas al beneficiario del exterior.⁷⁸

La puesta a disposición de un programa-base, consistente para el proveedor en transferir a su cliente un derecho de uso personal, no exclusivo, constituye lo que se denomina comúnmente “**licencia por utilización**” o “**concesión de derecho de utilización**” y concluye que la operación debe ser encuadrada en el inciso h) del artículo 93 de la LIR, el cual establece que la tasa retención del 31,5%.⁷⁹

La **calificación de un “intangible”** según el concepto bajo el cual sea encuadrado, llevará también al análisis que deba realizarse en cuanto a su valoración de acuerdo a las normas de Precios de Transferencia y a la selección del método más apropiado para llevar adelante esa valoración.

Un aspecto importante a remarcar es que ni la legislación argentina ni las normas reglamentarias hacen referencia al Capítulo VI de las Directivas PT OCDE que abordan la problemática de los intangibles.

Si bien la legislación no ha incorporado normas especiales de valuación en materia de Precios de Transferencia, la deducción de gastos por intangibles ha sido siempre de gran preocupación para el fisco nacional.

Las fiscalizaciones de la AFIP se centralizaron en los últimos años, en controlar las deducciones por servicios de asistencia técnica o tecnológica, pero desde la perspectiva de las condiciones exigidas para la deducción del gasto. De este modo, la AFIP ha realizado numerosos ajustes fiscales por la falta de registro o bien por la registración extemporánea de los contratos ante el INPI, es decir, por meros aspectos formales que dieron lugar a una vasta cantidad de casos de jurisprudencia.

De igual modo el fisco ha pretendido caracterizar a ciertos servicios recibidos del exterior como asistencia técnica considerando que configuraban rentas de fuente argentina y por ende sujetas a la retención en la fuente, cuando en realidad no revestían tal condición, generando mucha incertidumbre en este sentido.⁸⁰

⁷⁸ “Picapau SRL c/DGP”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20/9/2005.

⁷⁹ Dictamen DAT 36/2008.

⁸⁰ Si bien existen varios antecedentes jurisprudenciales con distintas sentencias a a favor y en contra del contribuyente (casos de Aerolíneas Argentinas, Austral y otros por el uso de la base de datos Amadeus, entre otros) destacamos uno de los más recientes: de la Cámara Nacional

Recordemos que la Ley de Transferencia de Tecnología determina la obligación de registro de los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, **la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas**, por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la Argentina.

Como hemos visto el INPI actúa como autoridad de control y registro a “título informativo” de estos actos. La resolución 328/05 de ese organismo ha establecido criterios limitativos a los fines de la registración e indirectamente la misma pasó a tener el carácter de registración informativa limitada a situaciones que quedan consideradas como “tecnología”.

Se establece⁸¹ que “(...) se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a esta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual”.

A su vez, la propia resolución establece una lista negativa de servicios que se excluyen del alcance objetivo de aplicación de la ley de transferencia de tecnología a fines de acceder al registro. Entre ellos figuran los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de *know-how* o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local.

En conclusión, para que un acto encuadre dentro del alcance de la ley de transferencia de tecnología se requiere que los servicios de asistencia técnica tengan una

de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en la causa “Rovafarm Argentina SA y otro c/DGI y otro s/recurso directo de organismo externo” (de fecha 19/2/2015), que retoma una correcta interpretación en materia de fuente y la configuración de los casos de excepción relativos a los servicios de asistencia técnica prestados desde el exterior.

⁸¹ Resolución 328/2005 Artículo 5°. INPI.

directa aplicación a una actividad industrial. En otras palabras, no todo contrato que involucre “tecnología” en un concepto más amplio va a ser susceptible de registro.

Como vemos esto genera también un conflicto de control de las operaciones internacionales, por cuanto si bien ciertos contratos deben ser registrados en el INPI, es la AFIP la que lleva a su cargo los controles en materia de precios de transferencia.

Cabe expresar además que en la actualidad, la registración ante el INPI de los actos o contratos, se realiza al solo efecto “informativo”, y por lo tanto dicho organismo no realiza “aprobación” alguna ni expresa opinión respecto de los precios allí consignados, los cuales deberán ser sometidos al análisis de testeo bajo la metodología de precios de transferencia, cuyo control posterior queda en manos de la AFIP, sin que existan normas que vinculen la actividad de estos dos organismos.

Por otro lado según las Directivas PT OCDE, la fijación del PT debería realizarse no sólo desde la perspectiva de quien transfiere la propiedad del bien o presta el servicio, sino también desde la del adquirente. Este criterio no podría ser aplicado en el marco de la legislación actual en Argentina, teniendo en cuenta que la reglamentación ha establecido que el análisis debe ser realizado desde la perspectiva del sujeto local.⁸²

La legislación argentina en materia de Precios de Transferencia en el caso de marcas y patentes

Una mención especial merece el caso de marcas y patentes. Tal como mencionamos anteriormente existe una limitación a la deducción de las sumas que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior. Dicha limitación se encuentra dispuesta por el artículo 88 inciso m) de la LIR.⁸³

El RIR aclara que esta limitación procede tanto en el caso de empresas independientes como en el caso de empresas vinculadas. No obstante respecto de las vinculadas la limitación se aplicará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la LIR sobre el precio normal de mercado, entre partes independientes (PPC) es decir deben aplicarse las normas de Precios de Transferencia.

El porcentaje a deducir es del 80% y esto tiene relación con el porcentaje que se retiene al beneficiario del exterior (la tasa sobre la ganancia bruta es del 28%).

⁸² RG (AFIP-DGI) 1122 Artículo 9°.

⁸³ Ley de impuesto a las ganancias Artículo 88 inciso m).

La redacción del artículo 14⁸⁴ de la LIR, generó algunas dudas respecto de si las retribuciones por el uso de marcas y patentes, sujetas a la limitación de la deducción del artículo 88 inciso m), resultaban exceptuadas de cumplir con las normas de precios de transferencia.

Finalmente se concluyó que conforme lo establece el artículo 146.1 del RIR el monto no deducible queda fijado en el 20% del precio normal de mercado entre partes independientes, el que, al igual que el 80% deducible, se determinará por aplicación del artículo 15 de la ley del gravamen que, como hemos visto, establece cómo deben justificarse los precios de transferencia.⁸⁵

En otras palabras, en el caso de empresas vinculadas, o de aquellas que realicen operaciones con países de baja o nula tributación⁸⁶ la deducción no sólo se limitará a deducir el 80% de las sumas pagadas sino que habrá que testear y analizar previamente si el monto abonado cumple con las normas de precio de transferencia, en caso contrario la deducción se determinará sobre el 80% del valor ajustado.

Las valorizaciones de intangibles realizadas por expertos o peritos con registro

En función de lo comentado hasta aquí cada uno de los métodos de precios de transferencia puede ser de uso posible para valorar las transacciones, la propia OCDE admite que en el caso de intangibles los métodos tradicionales son de difícil aplicación, por lo cual podrían resultar de aplicación las teorías económicas alternativas.

La creciente sofisticación y complejidad de las transacciones, requieren de nuevas metodologías para su valoración, incluyendo a los precios de transferencia. Esto implica abrirse a la posibilidad de combinar los métodos tradicionalmente utilizados con otras disciplinas.

⁸⁴ Conforme lo establece el artículo 14 de la ley del gravamen, las transacciones celebradas entre empresas residentes en Argentina con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior se consideran, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, a excepción de los casos -que involucran retribuciones por el uso de marcas y patentes- previstos en el inciso m) del artículo 88 de la ley del gravamen.

⁸⁵ KERN, Juan. Precios de transferencia. Marcas y Patentes. Doctrina Tributaria Errepar (DTE) XXIII Abril de 2002.

⁸⁶ Artículo 21.7 decreto reglamentario ley de impuesto a las ganancias “A todos los efectos previstos en la ley y en este reglamento, toda referencia efectuada a «países de baja o nula tributación», deberá entenderse efectuada a países no considerados «cooperadores a los fines de la transparencia fiscal». (texto según decreto 589/2013).

Las técnicas complementarias que son susceptibles de ser empleadas con el fin de perfeccionar el análisis de un método de precios de transferencia, se fundan en diversas particularidades del intangible analizado. Dentro de ellas encontramos: la capacidad de generar ventas, los costos en los que será preciso incurrir para reemplazar al mismo o los ingresos que generará, etc. Esta información surgirá del análisis funcional del estudio de Precios de Transferencia, de modo que es allí, donde radica el examen más importante respecto a toda la evaluación a realizar.⁸⁷

Otro enfoque podría estar basado en el valor presente de los ingresos futuros, tomando por ejemplo la serie de ganancias futuras en concepto de regalías, aun cuando en este caso se requieren comparables de calidad sobre los cuales basar el trabajo.

En materia de Precios de Transferencia, ni la legislación argentina, ni su reglamentación, se han expresado sobre la posibilidad del uso de estas técnicas complementarias. Tampoco lo han hecho respecto de las valorizaciones realizadas por expertos o peritos con registro.

Las declaraciones juradas informativas obligan a elegir únicamente entre alguno de los métodos dispuestos por la LIR y a declarar e informar específicamente cual es el que se ha utilizado. La LIR prevé la aplicación de otros métodos pero lo limita a aquellos que establezca la reglamentación.

Queda claro que la aplicación de cualquier otro método es una facultad de la autoridad fiscal. Los contribuyentes no tienen la opción de optar por métodos no previstos en la reglamentación.

Comentarios preliminares

En materia de Precios de Transferencia lo que importa es identificar la transacción. No resultan aplicables a esta materia las definiciones genéricas, la fuente territorial, el origen de la renta, las deducciones, etc., sino que corresponde prestar atención y determinar cuál es el objeto de la transacción acordada y sus componentes de valor.

Por ello es que corresponde realizar un minucioso análisis de comparabilidad y por ello la acción 8 del plan BEPS ha reformulado el capítulo VI de las directivas PT OCDE al diferenciar entre servicios que involucran el uso de intangibles y servicios que involucran las transferencias de intangibles.

⁸⁷ Valuación de intangibles a efectos de precios de transferencia. Politi, Clara. Publicado en: IMP 2013-10, 79 - Consultor Tributario 2013 (noviembre), 1535.

La legislación argentina y su reglamentación no han contemplado la aplicación de un método específico en el caso de bienes intangibles, como tampoco lo ha indicado en otros casos.

Como hemos adelantado tampoco se ha reconocido en forma expresa la aplicación supletoria de las directivas PT OCDE. No obstante en la práctica, dichas guías han sido consideradas de manera orientativa en la labor de justificación de los precios de transferencia.

Sería deseable que la normativa argentina incorpore normas específicas en este punto siendo éste, un momento más que propicio en el marco de implementación de otras acciones del Plan BEPS.

II.2. Acción 9: Riesgo y Capital

El trabajo realizado en el marco de la **Acción 9** trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas. Asimismo, se aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión.

El Plan BEPS define el término “riesgo” como el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio. En todas las actividades de una empresa existe incertidumbre y se asumen riesgos. Ninguna empresa con ánimo de lucro asume riesgos asociados a oportunidades comerciales sin esperar a cambio rendimientos positivos.

La noción económica, en virtud de la cual cuanto mayor sea el riesgo asumido más elevada será la rentabilidad esperada, ha llevado a los grupos multinacionales a adoptar estrategias de planificación fiscal, consistentes en la reasignación contractual de riesgos, en ocasiones sin variar las actividades comerciales.

Para dar respuesta a este problema, esta acción determina que los riesgos asumidos contractualmente por una parte, que no tiene la capacidad en la práctica, de ejercer un control específico y significativo sobre los riesgos, o que carece de capacidad financiera para asumir tales riesgos, serán atribuidos a la parte que ejerza efectivamente dicho control y que disponga de capacidad financiera suficiente para asumir los riesgos en cuestión.⁸⁸

⁸⁸ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>.

Recalificación económica de hechos imposables

En Argentina, la ley 11.683⁸⁹ de Procedimiento Fiscal establece que “(...) Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Se consagra así el principio de prevalencia de la realidad (generalmente de naturaleza económica) subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje aparente (“nomen iuris” que otorgan las partes) utilizado en el negocio jurídico, considerándose que hay un escamoteo o ocultamiento del acto real.⁹⁰

Para VALDEZ COSTA, este principio tiene por finalidad anular la simulación, sea ésta absoluta o relativa, para que la ley tributaria se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente.

A esta norma se la define como “principio de la realidad económica”. Es un sistema similar a lo que es conocido en las jurisdicciones del *common law* como “doctrina de la preeminencia de la sustancia sobre la forma” que brinda a los jueces un arma poderosa, ya que si ciertas condiciones son cumplidas en un caso dado, se puede dejar de lado las formas jurídicas empleadas por el contribuyente y re-caracterizarlas.

Teniendo en cuenta que es un instrumento legítimo para el control fiscal, usualmente se utiliza con más frecuencia por parte del fisco a través de actos administrativos y el control jurisdiccional derivado.⁹¹ No obstante este principio también podría ser invocado por contribuyente en su defensa, según lo ha respaldado la jurisprudencia.⁹²

El primer precedente en la historia argentina en que el Tribunal Fiscal de la Na-

⁸⁹ Artículo 2 Ley 11.683.

⁹⁰ 75 Aniversario de la Ley 11.583. Capítulo II Interpretación y aplicación de la norma tributaria. Por Alberto Vergara. p. 98.

⁹¹ Por ejemplo en el caso del procedimiento de determinación de oficio del artículo 17 de la ley 11.683.

⁹² FIAT Concord SA TFN Sala D del 16/10/2002.

ción (TFN) examinó un caso de precios de transferencia a la luz del principio de realidad económica fue “Refinerías de Maíz” resuelto el 6/12/1961. Refinerías de Maíz era una subsidiaria de una empresa del exterior, y vendía *commodities* a empresas independientes. La casa matriz y la subsidiaria celebraron un contrato de regalías por el uso de ciertas marcas en Argentina por un monto fijo que debía pagarse aún en el caso que existiera pérdida.

Recordemos que en ese período el estándar *arm's length* regía en la antigua redacción de los artículos 8° y 14°, que fueron comentados anteriormente. En el caso “Refinerías de Maíz” el contribuyente planteó su defensa afirmando que el “test de precio razonable y normal” debía ser aplicado para determinar la validez de las regalías, sin embargo el TFN dejó de lado la personalidad jurídica de la subsidiaria y re-caracterizó el pago realizado a la casa matriz, para aplicar otra regla, por la cual las regalías, en el marco de contratos de licencias, abonadas por una subsidiaria a una casa matriz no podían deducirse del balance impositivo.

Otro antecedente del TFN, es el caso “Fleischmann Argentina Incorporated”, donde el fisco consideró que las regalías pagadas por la sucursal a la casa matriz por el uso de ciertas marcas debían ser consideradas dividendos y gravadas en consecuencia, El TFN confirmó la pretensión del fisco.

En la causa “Productos Químicos CIBA Sociedad Anónima”, empresa local que había celebrado con su accionista mayoritaria del exterior unos contratos de licencia y préstamo, el fisco pretendía impugnar la deducción de esos gastos. En este caso y por primera vez, el TFN en su sentencia aplica el estándar *arm's length* en lugar del “principio de realidad económica”. El TFN consideró que el artículo 14 de la LIG contenía un régimen especial para verificar las transacciones entre empresas vinculadas en base al estándar *arm's length* sin dejar de lado la personalidad jurídica de las subsidiarias. En el caso de las regalías se había podido demostrar que el monto abonado era normal, en cambio en el caso de los intereses no respondía a lo que hubieran acordado empresas independientes en circunstancias similares. El TFN confirmó la pretensión del fisco en el caso de los intereses y la rechazó en el caso de las regalías, fallando en éste último a favor del contribuyente.

El caso “Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.” tiene características similares a los anteriores, si bien el TFN confirmó la pretensión fiscal, es interesante el voto en disidencia de uno de los jueces. Este juez consideró que si se cumplían dos requisitos: registración del contrato y precio normal de las regalías, las mismas deberían ser deducibles.

El caso “Parke Davis” llega a nuestro máximo tribunal: la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), siendo ésta, la primera oportunidad en que debía resol-

ver un litigio en materia de precios de transferencia. En su sentencia del 31/7/1973 concluye que a pesar de la aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encuentra sin lugar a dudas en relación orgánica de dependencia con la sociedad foránea por su incorporación financiera a la sociedad dominante. Esta relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente, pero tampoco anula su capacidad jurídica tributaria. A la luz del principio de la realidad económica ambas firmas debían ser consideradas como integrantes de una misma unidad económica y en consecuencia las regalías no resultaban deducibles.

En otras palabras la CSJN le otorga prevalencia a una presunción por la cual las transacciones realizadas entre la casa matriz con su subsidiaria en Argentina debían ser re-caracterizadas como una contribución de capital o remisión de dividendos.⁹³ Esta presunción, basada en el principio de realidad económica, era incompatible con el estándar *arm's length* contenido en la reglamentación del artículo vigente a ese momento.

El Dr. EDUARDO BAISTROCCHI plantea tres interrogantes en relación con la aplicación del principio de realidad económica a casos de precios de transferencia: 1) ¿de qué modo interactúa este principio con la norma anti-elusión específica del área de precios de transferencia, esto es el *arm's length*? 2) Si el principio de realidad económica puede ser empleado en el área de precios de transferencia ¿bajo qué condiciones se activa dicho principio? 3) ¿de qué modo deben ser re-caracterizadas las transacciones cuando el principio de realidad económica opera en un caso dado?⁹⁴

Estos interrogantes encuentran respuesta con la jurisprudencia del período 1961-1976 que abarca a las causas antes comentadas.⁹⁵

En relación con el primer interrogante, el Dr. BAISTROCCHI considera que si bien la mayoría de las salas del TFN y la CSJN decidieron invalidar de modo implícito el estándar *arm's length* y aplicaron el principio de realidad económica en

⁹³ Ver Martín José María, "El principio de la realidad económica y los abusos de las estructuras societarias" JA 1973 ps 1039/1042 citado por Eduardo Baistrochi Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Editorial LexisNexis. p. 123.

⁹⁴ Eduardo Baistrochi Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Editorial LexisNexis. p. 117.

⁹⁵ Eduardo Baistrochi Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Editorial LexisNexis. pp. 125 a 127.

todos los casos, eso se debió a la falta de familiaridad de los jueces con dicho estándar, cuya justificación no había sido explicada por quienes lo introdujeron en el derecho argentino en aquel momento de nuestra historia.

En relación con el segundo, el tema se centra en considerar que la jurisprudencia en ese período, a la luz del principio de realidad económica, había decidido que el hecho de que una casa matriz extranjera tuviera al menos el 80% del paquete accionario de la subsidiaria local convertía en irrefutable la presunción de que tales empresas formaban parte de una unidad económica.

Y en el tercer interrogante, considera que cumplidos los parámetros marcados, las transacciones debían re-caracterizarse como contribución de capital y remisión de dividendos.

Cabe expresar que con posterioridad, y más cercano a la actualidad, el TFN en la causa Laboratorios Bagó S.A. TFN 16/11/2006, al analizar la aplicación del artículo 8 con su redacción vigente a ese momento, aplicó la normativa de precios de transferencia, en lugar del principio de realidad económica.

Como se expusiera anteriormente, a partir del año 1998 se incluyeron en nuestra legislación doméstica normas específicas para el control de precios de transferencia basadas en las Directivas PT OCDE, la cual prevé que la autoridad fiscal debe examinar los balances impositivos a la luz del estándar *arm's length* como método principal (en lugar del principio de realidad económica).⁹⁶

Si bien esto es cierto en relación a los antecedentes analizados, en mi opinión no se descartaría por completo la aplicación del principio de la realidad económica a otras situaciones donde aún cuando resulten involucrados temas de precios de transferencia, se utilicen estructuras manifiestamente inapropiadas según el derecho privado y que además carezca de propósito de negocio o sustancia económica. En su caso la ley debería definir con claridad las situaciones o circunstancias bajo las cuales podría aplicarse este criterio.

Pronunciamientos o Jurisprudencia: evaluación de un hecho imponible (personal - capital Involucrado - riesgos asumidos)

En Argentina, encontramos tanto en la doctrina como en la jurisprudencia muchos casos en los cuales se ha detenido a evaluar la naturaleza de operaciones. Si bien es ajeno al tema de precios de transferencia, existen antecedentes que se han

⁹⁶ Eduardo Baistrochi Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica. Los casos de la Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Estados Unidos, México, Perú, Uruguay y Venezuela. Editorial LexisNexis. p. 117.

validado la impugnación de un gasto, cuando no se ha podido demostrar la capacidad económica de los proveedores para brindar un servicio en el caso de contrataciones que involucraban facturas apócrifas, entre muchos otros.

Creo oportuno en este punto hacer una referencia a los Acuerdos de Distribución de Costos (“*Cost Contribution Agreements*”) los cuales podrían calificarse en dos variantes: (i) gastos de administración de la estructura central y (ii) gastos de investigación y desarrollo.

Esta problemática no es nueva en la Argentina, en junio de 1998, previo a la sanción de la ley 25.063 que incorporó las normas relativas de precios de transferencia, un destacado autor⁹⁷ ya mencionaba la necesidad de que la inminente ley establezca normas específicas para las prestaciones de servicios e intangibles, por las particularidades de su valuación y la dificultad de obtener transacciones independientes comparables.

Particularmente podemos citar a algunas casos de jurisprudencia relacionadas con el City Bank⁹⁸ donde la Cámara confirma el rechazo de la prueba que puedan ofrecer las empresas en materia de gastos incurridos en el exterior, aún habiéndose admitido la conexidad con la obtención de ganancias de fuente argentina.

Estos gastos eran cargados por la Casa Matriz a la sucursal en la Argentina en base a prorrateos matemáticos teniendo en cuenta los ingresos de las distintas sucursales, y donde si bien se probaron los gastos realizados por la matriz, sobre los cuales se había realizado el prorrateo, la Cámara consideró que no se había demostrado que es lo que la sucursal había ejecutado real y efectivamente de la lista de funciones, operaciones y actos expuestos los cuales resultarían necesarios para la obtención, mantención y conservación de la ganancia gravada. Esta jurisprudencia se ha invocado en nuestro país como el obstáculo fundamental para la admisibilidad de los esquemas de “*cost sharing*” o distribución de costos.⁹⁹

Lamentablemente, desde ese momento y hasta la actualidad no contamos con normas precisas en materia de PT para intangibles ni en la ley ni en su reglamento. Por otro lado, las actividades de investigación y desarrollo en Argentina

⁹⁷ El “*cost sharing*”: una metodología para la inversión en investigación y desarrollo. Yemma, Juan C. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XIX Junio 1998.

⁹⁸ “City Bank” del 13/9/79 de la Cámara Federal Contencioso Administrativa y Citibank NA c/Fisco Nacional Dirección General Impositiva s/ repetición Cámara Federal Contencioso Administrativa del 08/08/1985.

⁹⁹ Manual de Precios de Transferencia en Argentina. Capítulo XIX Cost Sharing o Cost Contribution. José María García Cozzi. Editorial La Ley. p. 624.

vienen creciendo en el mercado, e incluso se las fomenta con leyes o regímenes especiales de beneficios fiscales,¹⁰⁰ sin embargo seguimos teniendo las mismas dudas en cuanto a la seguridad en la determinación de los precios cuando se encuentran involucrados intangibles.

Por último, cabe mencionar que en las normas argentinas, las “funciones” y el “riesgo”, tienen una importancia particular también en la selección del método más apropiado.

La distribución de las funciones responde a la conveniencia empresarial. En cambio, en la asignación de los riesgos hay mayor flexibilidad. Para eso muchas veces resultan fundamentales las modalidades contractuales escogidas, se trata de un esquema esencialmente jurídico.¹⁰¹

Comentarios preliminares

La acción 9 del plan BEPS se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían, cuando dichas atribuciones se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones y por ende, con el ejercicio de un control efectivo sobre tales riesgos.¹⁰²

En Argentina, resulta de plena vigencia el principio de realidad económica consagrado por la ley de procedimiento fiscal que permite la recalificación de los hechos imposables cuando la estructura jurídica adoptada no se ajuste a los hechos económicos de la operación.

Por otro lado resulta necesaria la introducción en la legislación de Argentina de normas claras en relación a los acuerdos de distribución de costos, los cuales resultan fundamentales para el desarrollo de las actividades de investigación y desarrollo en el país, y necesarias para que brindar seguridad jurídica a los contribuyentes que ponen sus esfuerzos en llevar adelante esa tarea.

II. 3. Acción 10: Otras transacciones de alto riesgo

La Acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo, como la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de des-

¹⁰⁰ Ley de Promoción del Software, Polo Tecnológico de CABA.

¹⁰¹ Precios de Transferencia en la búsqueda del método más apropiado. Gotlib, Gabriel. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) Tomo XXIII Febrero 2002.

¹⁰² OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imposables y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>.

viar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (como gastos de gestión o gastos correspondientes a la sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe combinado contiene directrices revisadas que dan respuesta a estas cuestiones, garantizando así que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan.

El informe contiene igualmente directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intra-grupo de bajo valor añadido. Como estas dos cuestiones fueron identificadas como de importancia decisiva para los países en vías de desarrollo, las directrices se verán complementadas con un trabajo adicional, a iniciativa del Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G-20, que proporcionará conocimiento, mejores prácticas y herramientas a los países en vías de desarrollo para valorar las transacciones de materias primas a efectos de la aplicación de las normas de precios de transferencia y para prevenir la erosión de sus bases imponibles a través de pagos que erosionan la base.¹⁰³

Las nuevas Directivas de la OCDE en el caso de “commodities” y el “Sexto Método” en Argentina

Tal como fuera mencionado anteriormente, la Argentina ha incorporado¹⁰⁴ el denominado “sexto método” en la LIR y su reglamento en el año 2003, momento en el que se había producido un crecimiento importante en la exportación de “commodities”.

Las primeras inspecciones fiscales en materia de PT se orientaron hacia la industria agropecuaria, en las cuales la AFIP identificó que usualmente la actividad se llevaba a cabo a través de intermediarios internacionales, que por lo general eran empresas vinculadas, lo que despertó sospechas de que podría tratarse de posibles operaciones de triangulación de operaciones. Por tal motivo la AFIP tomó la iniciativa al impulsar esta reforma.

El sexto método es una modalidad especial del MPCNC que se aplica en la Argentina cuando el adquirente de la mercadería no es el destinatario definitivo de las exportaciones, sino que es un intermediario internacional que a su vez no

¹⁰³ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>.

¹⁰⁴ A través de la Ley 25.784.

cumple con determinadas condiciones.¹⁰⁵

El MPCNC que forma parte de las Directivas PT OCDE y de nuestra legislación, en rigor es el método preferido porque cuando su aplicación es posible ofrece resultados confiables, no obstante la aplicación del mismo requiere un riguroso e ineludible análisis de comparabilidad (las características de los bienes, condiciones de la operación: plazo de entrega, volumen, financiación, garantías, costos de seguro y flete, etc. y las circunstancias del negocio, tales como mercados geográficos, nivel de demanda y de oferta).

Por el contrario el sexto método, incorporado en la ley argentina, es un método rústico para cuya aplicación no se tienen en cuenta todos los elementos de comparabilidad antes señalados, especialmente las condiciones de venta relativas a los plazos de entrega y volúmenes negociados, ni mucho menos las circunstancias del negocio.¹⁰⁶

La acción 10 propone, la incorporación, en el Capítulo II de las Directivas PT OCDE, de una nueva guía aplicable a las transacciones de *commodities* entre empresas vinculadas. Se establece que:

- el MPCNC podría ser generalmente, un método apropiado para las transacciones de *commodities* entre empresas vinculadas.
- el precio de cotización o de mercado transparente puede ser utilizado bajo el MPCNC bajo ciertas condiciones como una referencia para determinar el precio de transferencia bajo el criterio *arm's length*.
- deberían ser realizados los ajustes para mejorar la comparabilidad que permitan garantizar que las transacciones entre vinculadas y entre independientes son suficiente comparables.

Aquí se observa la primera diferencia entre la nueva Directiva TP OCDE y nuestro “sexto método”. La OCDE sugiere la utilización del precio de cotización o de mercado transparente bajo ciertas circunstancias y admite que se realicen los ajustes necesarios para mejorar la comparabilidad, mientras que en el caso de Argentina, el método obliga a utilizar el valor de mercado transparente, impidiendo realizar cualquier tipo de ajuste.

¹⁰⁵ Artículo 15 Ley de impuesto a las ganancias. Ver detalle en la Introducción de este documento.

¹⁰⁶ Goldemberg, Cecilia. Precios de Transferencia ¿Qué nos dejó el sexto método? Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XXXV Junio 2014. p. 522.

Nuestro “sexto método”, ha sido fuertemente cuestionado por la doctrina y la práctica profesional indicando que no tiene entidad como precio *arm's length* ya que obliga a utilizar el **precio de mercado transparente a la fecha del embarque** de la mercadería. La OCDE ha reconocido que este método no es consistente con el principio *arm's length* y que tiene limitaciones pero podría ser utilizado bajo ciertas circunstancias.

El “sexto método” en Argentina obliga a considerar el **precio de cotización a la fecha de fin de carga**,¹⁰⁷ salvo en los casos en que el precio pactado con el intermediario internacional sea superior. En otras palabras no refleja las condiciones pactadas por terceros al fijar el precio al momento de la concertación, que es previo al embarque tal como usualmente ocurre en este tipo de operaciones.

La doctrina ha expresado que la selección del “día de la carga o día de finalización de la carga”, pone de manifiesto que se trata más de una norma anti-abuso que de una norma de precios de transferencia. Esta definición implica asumir que la condición mínima acordada debe ser “la de fijar precio y entrega inmediata”, ya que si el precio acordado con el intermediario es mayor al del día de carga, éste es el que debe prevalecer y si es menor se debe considerar el precio del día de la carga.¹⁰⁸

La nueva Directiva PT OCDE propiciada en la acción 10, establece que cuando el contribuyente no pueda probar con suficiente evidencia, cual es **la fecha en que se ha fijado el precio de la transacción controlada** y las autoridades fiscales no puedan determinarlo de otro modo, se podrá considerar **la fecha del embarque**, la cual surge del conocimiento de embarque o documento equivalente dependiendo del medio de transporte que se utilice. En tal caso el precio a considerar será el **precio de cotización promedio a dicha fecha**, sujeto a los ajustes de comparabilidad que resulten apropiados en base a la información disponible.

Aquí encontramos el punto de contacto con nuestro sexto método y es la referencia a utilizar el precio de cotización a la fecha del embarque. No obstante la nueva Directiva PT OCDE admite que se realicen los ajustes de comparabilidad

¹⁰⁷ De acuerdo con lo establecido por el sexto párrafo del artículo 15 de la ley, se entenderá por valor de cotización del bien en el mercado transparente correspondiente al día de la carga de la mercadería, el vigente al día en que finaliza dicha carga. Decreto reglamentario ley del impuesto a las ganancias agregado. Séptimo artículo agregado a continuación del artículo 21. Fuente: Decreto 916/2004.

¹⁰⁸ GOLDEMBERG, Cecilia. Precios de Transferencia. Operaciones con commodities. Las inconsistencias del sexto método. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XXXII Diciembre de 2011. p. 1129.

pertinentes, situación, que como ya se ha mencionado, la legislación Argentina no contempla.

Cabe expresar que oportunamente la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) hizo llegar sus comentarios al “borrador para discusión pública de la acción 10”, puntualmente manifestando que considerar **el precio de cotización a la fecha del embarque**, implicaba un apartamiento del principio arm's length dado que no se puede considerar que el precio utilizado entre partes independientes siempre sea identificado con dicho precio. Y además porque no se contemplaban los usos y prácticas comerciales de esta industria.¹⁰⁹

Resulta interesante, detenernos en este punto y repasar algunas cuestiones que surgieron en la práctica luego de la incorporación del sexto método en nuestra legislación de cara a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

El mercado de cereales y oleaginosas se maneja mayoritariamente con “operaciones a futuro”, tanto en la importación como en la exportación de productos. Una de las consecuencias que dejó el sexto método, fue la intención del fisco de extender su aplicación a casos concretos, donde no resultaba de aplicación el sexto método. La AFIP intentó descubrir una pauta de fijación de precios entre independientes que contradiga la solvencia de los “acuerdos a futuro” concretados por los exportadores con sus contrapartes vinculadas.

En otras palabras basó su hipótesis en una tendencia que marcaba que los precios pactados entre empresas independientes en operaciones de “*comodities*” se acercaban a los precios vigentes a la fecha de cumplimiento del embarque. Este procedimiento claramente no responde a la mecánica del MPCNC¹¹⁰ pues no implica comparar los precios de las operaciones vinculadas con precios de mercado, sino que pretende comparar los precios de operaciones con clientes independientes con la fecha de mercado a una fecha diferente a la de la concertación de las operaciones.¹¹¹

Existe un antecedente en la jurisprudencia que marca que la postura fiscal no era sólida porque los precios pactados con la empresa independiente en la mayoría de los casos resultaban más próximos a los valores de referencia a la fecha de cierre

¹⁰⁹ <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-action-10-cross-border-commodity-transactions.pdf>>. pp. 4-12. Fecha de consulta 07/01/2016.

¹¹⁰ Método a aplicar en el caso de exportaciones de *comodities* entre empresas vinculadas en las que no exista un intermediario internacional que lleve a la aplicación del sexto método.

¹¹¹ GOLDEMBERG, Cecilia. Precios de Transferencia. ¿Qué nos dejó el sexto método? Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XXXV Junio de 2014. p. 527.

de la venta que a los de la fecha de cumplimiento del embarque.¹¹² Sin embargo en otra causa se ratificó la comparación a la fecha de embarque si no existe fecha cierta de los contratos o no se dispone de ella.¹¹³

Por otro lado, existe una inconsistencia en el hecho que la AFIP reconozca a los valores FOB oficiales publicados diariamente como valor de mercado de los productos en Argentina para el pago de derechos de exportación, y que haga caso omiso en el caso de los “contratos a término”. La doctrina ha sugerido la instrumentación de registros aduaneros de estas operaciones, lo que otorgaría transparencia y seguridad acerca de la existencia de los mismos a la fecha de su concertación.

Adicionalmente a las consideraciones realizadas, cabe expresar que la AFIP instrumentó a su vez régimen de percepción en el impuesto a las ganancias¹¹⁴ aplicable a las operaciones de exportación definitiva para consumo, de ciertos bienes, cuando se verifique que los países de destino físico de la mercadería difieren de los países o jurisdicciones donde se encuentran domiciliados los sujetos del exterior a quienes se le facturaron dichas operaciones de exportación. Adicionalmente la norma establece que en estos casos, los exportadores que soliciten el reintegro de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, deberán hacerlo por medio deberán a través de la modalidad de reintegro sujeto a fiscalización.¹¹⁵ Este régimen es una muestra más del severo control que la administración tributaria continúa realizando sobre este tipo de operaciones.

En cuanto a las condiciones para la aplicación del sexto método en Argentina se exigen tres sujetos: el exportador del país, el sujeto vinculado a quien se realiza la exportación y el intermediario. Se ha interpretado que la condición del intermediario no ha sido calificada por esta norma, es decir, no se requiere que sea un sujeto vinculado. La única condición que se establece para el intermediario es que no sea el destinatario final de la mercadería, por ende éste último es quién debe tener vinculación¹¹⁶ con el exportador argentino para que aplique el método.¹¹⁷

La puerta de salida para quedar fuera del sexto método, son ciertas condiciones

¹¹² Oleaginosa Moreno SACIFIA s/ apelación impuesto a las ganancias. Cámara de Apelaciones Sala II.

¹¹³ Alfred C. Toepfer Internaconal SA Cámara Nacional de Apelaciones Sala II del 13/12/2012.

¹¹⁴ RG (AFIP-DGI) 3577 publicada en el B.O, 06/01/2014.

¹¹⁵ RG (AFIP) 2000, Tít. IV.

¹¹⁶ En los términos del artículo 15 de la Ley del impuesto a las ganancias.

¹¹⁷ GOLDEMBERG, Cecilia. Precios de Transferencia. Operaciones con commodities. Las inconsistencias del sexto método. Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE) XXXII Diciembre de 2011.

que el intermediario debe cumplir. La primera es que no es suficiente la personería legal, sino que también debe tener sustancia empresarial: poseer activos y asumir funciones y riesgos de una organización acorde a su objeto. La segunda apunta que su actividad no provenga de la generación de rentas pasivas ni a la existencia de operaciones con otros miembros de grupo económicamente vinculados, y la tercera se refiere al nivel de operaciones con vinculadas.

Las nuevas Directivas PT OCDE no incluyen ninguna de estas condiciones, sino que remiten a considerar el **precio de cotización** a la fecha del embarque, en transacciones entre sujetos vinculados, en circunstancias en las que el contribuyente **no pueda probar con suficiente evidencia, cual es la fecha en que se ha fijado el precio de la transacción controlada** y las autoridades fiscales no puedan determinarlo de otro modo.

La doctrina ha considerado que un punto esencial es que no es posible desestimar la fecha de celebración o concertación de la operación, o bien la fecha en que se determina la fijación del precio, salvo que exista una manipulación que pretenda tergiversar un acuerdo firmado con anterioridad.

Por lo expuesto sería hubiese sido deseable que la utilización del sexto método se limite únicamente a situaciones en las cuales resulte posible re-caracterizar la operación por haberse incurrido en simulaciones que no se correspondan con la realidad económica de la operación.

Reconocimiento y deducción de los gastos por servicios intragrupo

De más está decir la importancia que han adquirido los servicios en un contexto de un comercio internacional tan globalizado, que a partir de Internet y del desarrollo de las telecomunicaciones, ha permitido prestar servicios desde un solo lugar a todo el mundo.

Argentina tradicionalmente ha sido un país importador de servicios, no obstante a partir de la devaluación del peso en el año 2002 se convirtió en un lugar atractivo para el establecimiento de centros de servicios compartidos.

Al igual que ha ocurrido con varios de los temas aquí tratados, lamentablemente no se han incluido normas específicas en nuestra legislación que aborden esta problemática, con la consecuente inseguridad jurídica que esto representa. Tampoco existen precisiones expresas en la legislación sobre el concepto de servicios, no obstante encontramos precisiones muy útiles de este concepto que ha elaborado la doctrina en el caso del impuesto al valor agregado.

De igual modo ni la legislación ni la jurisprudencia han indicado preferencia por

algún método específico de precios de transferencia para el análisis de los servicios intra-grupo, y como ya hemos dicho, la reglamentación obliga a realizar el análisis desde la perspectiva del sujeto local.¹¹⁸ Esto contradice la sana técnica de considerar como parte sujeta a análisis a aquella, cuyas funciones, riesgos e intangibles sean los menos complejos en relación con la contraparte o aquellos cuyos datos de rentabilidad sean más confiables o se encuentren disponibles. Esta norma condiciona negativamente el análisis económico de los servicios en particular.¹¹⁹

Si bien el contribuyente podría accionar unilateralmente contra esta norma ante la justicia por considerar que excede el marco legal y vulnera la posibilidad de seleccionar el método más apropiado, no es menos cierto que la solución debería estar dada por un cambio legislativo que propicie la posibilidad de realizar el análisis sobre la parte menos compleja, aun cuando la misma se encuentre en el exterior, teniendo en cuenta que como se ha mencionado antes, la AFIP contará con amplias herramientas para el intercambio de información con administraciones fiscales de otras jurisdicciones que le permitirán llevar adelante sus tareas de verificación y fiscalización.

Las consideraciones generales que han sido establecidas por las Directivas PT OCDE para evaluar si las condiciones acordadas en los servicios intra-grupo responden al principio de *Arm's length* se han focalizado en dos aspectos: si los servicios han sido efectivamente prestados y si el cargo por los mismos responde al precio que hubieran acordado partes independientes.¹²⁰

En Argentina, la LIR consagra el principio de deducibilidad de los gastos.¹²¹ A efectos de su deducción los mismos deben ser efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. La **condición de “necesariedad”** del gasto a efectos de habilitar la deducción ha sido ampliamente tratada por la doctrina y la jurisprudencia,¹²² el cual debe expresarse en función de la finalidad de las erogaciones.

Un tema relevante siempre ha sido determinar si el precio correspondiente al servicio intra-grupo debe incluir o no un margen de utilidad para la empresa

¹¹⁸ Artículo 9 RG (AFIP-DGI 1122).

¹¹⁹ Manual de Precios de Transferencia. Precios de Transferencia en prestaciones de servicios por José Luis Eguía. Editorial La Ley. p. 594.

¹²⁰ AAEF I Jornadas Argentinas de Tributación Internacional. Panel II Prestaciones de servicios desde el exterior: Problemática de su tratamiento fiscal. Cecilia E. Goldemberg. Importación de servicios. Cuestiones referidas a precios de transferencia. p. 95.

¹²¹ Artículo 80 Ley de impuesto a las ganancias.

¹²² Hoteles Sheraton de Argentina TFN Sala A 6/3/2012.

prestadora. En el caso de los países exportadores de los servicios intra-grupo es natural pensar que las administraciones tributarias pretendan que una compañía agregue un *mark-up* en los servicios que presta a compañías vinculadas del exterior.¹²³ En estos casos resulta propicio que para ciertos servicios intra-grupo de bajo valor agregado se establezcan “puertos seguros” respetando los principios en las Directivas PT OCDE.

“Safe Harbors” o puertos seguros

La posibilidad de contar con valores o indicadores mínimos de rentabilidad para los servicios de bajo valor agregado, tornaría no solo en otorgar a los contribuyentes una mayor seguridad jurídica sino también en una mayor eficiencia en el costo de cumplimiento, a la vez de menor costo de verificación por parte del fisco.

Argentina, no contempla en su legislación, los puertos seguros, a diferencia de Brasil. Entendemos que este tipo de herramientas resultan ideales en su implementación en especial en aquellos casos donde no se requiere know how o habilidades especiales por resultar de bajo valor agregado.

Enfoque simplificado para la valorización de servicios intra-grupo considerados de bajo valor agregado

Como se ha dicho, Argentina ha sido tradicionalmente un país receptor de servicios, quizás esta haya sido una razón más para que justifique la falta de normas específicas en la materia que haya incluido métodos simplificados para la valoración de servicios de bajo valor agregado, entre los que encontramos: servicios de marketing, gerenciales, administrativos, técnicos, etc.

Como país importador de servicios, la experiencia argentina indica que en el caso de servicios intra-grupo de bajo valor agregado, las discusiones con el fisco se focalizaron más en la prueba o evidencia de los servicios prestados, más que en el beneficio o retorno que le reportan a la sociedad local. Cabe expresar que desde un punto de vista práctico no siempre resulta posible producir esta prueba teniendo en cuenta que la misma muchas veces se encuentra en poder del proveedor del exterior.

No obstante, durante los últimos años la situación ha cambiado y nuestro país se ha convertido también en un exportador de servicios, principalmente por la instalación de Centros de Servicios Compartidos.

¹²³ AAEF I Jornadas Argentinas de Tributación Internacional. Panel II Prestaciones de servicios desde el exterior: Problemática de su tratamiento fiscal. Informe de Relatoría. Dario M. Rajmilovich. p. 67.

Esta situación marca una doble razón, para analizar y reflexionar sobre la conveniencia de incorporar una metodología de “puertos seguros” o bien establecer métodos simplificados con rangos sugeridos de mark-up.

Oportunamente la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) hizo llegar sus comentarios al “borrador para discusión pública de la acción 10 sobre las modificaciones propuestas al Capítulo VII de las Directivas TP OCDE”, puntualmente manifestó¹²⁴ que la definición y la caracterización de los servicios de bajo valor agregado descripta en la acción, resultaba apropiada y que cubría la mayoría de los servicios centralizados llevados adelante por las compañías multinacionales.

En cuanto al método simplificado para determinar el precio de transferencia de acuerdo al principio *arm's length* a través de rangos de mark-up sugeridos consideraba que estaban en línea con las prácticas comerciales, y que también los requerimientos de documentación resultaban razonables y consistentes. No obstante opinó que debería existir algún tipo de posibilidad de exclusión o reserva para la excepción de este método en casos donde se dieran de circunstancias extraordinarias, como por ejemplo variaciones significativas en el tipo de cambio, paralización de las operaciones, etc.

II. 4. Acción 13 : Documentación Precios de Transferencia

Una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento para las empresas. El informe de la Acción 13 contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país. Este estándar mínimo refleja el compromiso de implementar el informe país por país de manera consistente.

En primer lugar, las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia requieren que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados.

En segundo lugar, también requieren un “archivo local” que incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país, identificando transacciones concretas con entidades vinculadas, el

¹²⁴ <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/public-comments-action-10-low-value-adding-intra-group-services.pdf>>. pp. 20 a 24. Fecha de consulta 07/01/2016.

monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia que haya realizado la sociedad con respecto a esas operaciones.

En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales también tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado y devengado. Los informes país por país deben presentarse en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional, aunque se compartirían de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales. En determinadas circunstancias, mecanismos secundarios como las declaraciones locales pueden servir de apoyo. Un plan acordado de implementación garantizará el suministro puntual de la información, la confidencialidad de la información declarada y el uso apropiado de los informes país por país.

En su conjunto, estos tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de apertura de un procedimiento de inspección, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe país por país entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.¹²⁵

Las Administraciones Tributarias emiten normas relativas a los cumplimientos formales y materiales. En esa tarea son evaluadas las realidades de cada jurisdicción fiscal y seguramente la fijación de requisitos y obligaciones estará directamente relacionada con las disposiciones y obligaciones legalmente impuestas y con las peculiaridades de los comportamientos de los contribuyentes sometidos a su administración.¹²⁶

La acción 13 representa todo un desafío a la hora de homogeneizar la forma en que se deberá presentar la información a suministrar en cada jurisdicción, ya que como se expresara, podría ocurrir que encuentre limitaciones en la propia legisla-

¹²⁵ OCDE (2015), Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. <www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf>.

¹²⁶ Manual de Precios de transferencia. Capítulo XXII La administración tributaria y los precios de transferencia. Herramientas para el control por Maria Cecilia Ventura. p. 707.

ción doméstica.

Marco Normativo y Administración Tributaria en Argentina

La globalización ha generado no solo cambios en la economía, en las empresas, en la vida cotidiana, sino que también ha provocado un cambio en la forma de accionar por parte de las autoridades tributarias. Tal como se ha planteado al comienzo este trabajo la OCDE junto con el impulso del G-20 ha realizado un gran trabajo para lograr la cooperación y asistencia mutua entre las autoridades fiscales de todo el mundo tanto en el caso de países desarrollados como no desarrollados.

Argentina, es un claro ejemplo, siendo un país que se ha puesto a la vanguardia en el marco de lograr la transparencia fiscal y el intercambio de información efectivo.

Obligaciones de Documentación y Presentación

En cuanto a las normas de cumplimiento en materia de Precios de Transferencia, las mismas se encuentran condensadas en la RG 1122. A diferencia de la terminología internacional que expresa “documentar” los precios de transferencia, nuestra norma impone fundamentalmente dos obligaciones:

- Suministro de información.
- Conservación de información.

La norma distingue distintos tipos de transacciones y sujetos a informar, así como también la información a suministrar que los podemos clasificar en dos grandes grupos:

- Operaciones de exportación e importación de bienes entre empresas independientes:
 - Con precio internacional conocido, fijada a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares.
 - Declaración jurada informativa semestral F. 741.
 - Sin precio conocido y que en su conjunto superen la suma de \$ 1.000.000.
 - Declaración jurada anual F. 867.
- Sujetos que realizan operaciones con sujetos vinculados o localizados en un país de baja o nula tributación fiscal.¹²⁷

¹²⁷ Artículo 21.7 decreto reglamentario ley de impuesto a las ganancias “A todos los efectos pre-

- Declaración Jurada informativa semestral con información sobre las operaciones sujetas a evaluación F 742.
- Declaración Jurada anual informativa F. 969.
- Declaración Jurada anual complementaria con información detallada F. 743.
- Informe de Precios de Transferencia Anual conteniendo el análisis de comparabilidad de los precios de transferencia y la selección del método más adecuado.¹²⁸
- Copia de los estados contables de los dos ejercicios fiscales inmediatos anteriores, únicamente en la primera presentación.

Según funcionarios internos de la AFIP, en el organismo se encontrarían trabajando para adecuar la información a suministrar en base a los nuevos requerimientos en el marco de la **acción 13 de BEPS**, siendo factible, en mi opinión que la vigencia sea a partir del 1/1/2016, en cuyo caso el primer vencimiento operaría en el año 2017.

En cuanto al **Master File** teniendo en cuenta que la obligación es para empresas multinacionales con sede en países del G-20 y OCDE, cuya facturación sea superior a 750 millones de Euros, es muy escasa la cantidad de empresas que se encontraría a cargo de esa obligación. Su implementación requeriría el dictado de una nueva resolución general o bien una modificación a la actual resolución general (AFIP-DGI) 1122.

En relación con la información a ser incluida en **Local File**, resulta que la misma es similar a la que actualmente está contemplada en la RG 1122 para el Informe Anual de Precios de Transferencia. Un punto a destacar es el énfasis que el Plan BEPS ha puesto en la creación de la cadena de valor, por lo requiere que se presente copia de todos los acuerdos inter-compañía celebrados con la entidad local.

vistos en la ley y en este reglamento, toda referencia efectuada a «países de baja o nula tributación», deberá entenderse efectuada a países no considerados «cooperadores a los fines de la transparencia fiscal». (texto según decreto 589/2013).

¹²⁸ *Deberá estar certificado por contador público independiente, con firma legalizada por el Consejo Profesional, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado El informe se deberá presentar adjunto al F. 4501, formulario que deberá contar con 'firma digital' del contribuyente y/o responsable, del contador público interviniente y del representante del Consejo Profesional, colegio o entidad en la que dicho profesional se encuentre matriculado. El proceso de firma digital requiere tener el "Certificado Digital" -Nivel 4- emitido por la Autoridad Certificante de esta Administración Federal, de conformidad con lo dispuesto por la resolución general 2651, y con la autorización correspondiente en los términos de la resolución general 3380.*

En la actualidad la RG 1122 no exige la presentación de acuerdos intra-grupo, esta norma se limita a exigir la conservación de estos documentos.¹²⁹ La inclusión de este nuevo requisito como de cualquier otro, en su caso, requeriría una adecuación o modificación a la resolución general vigente.

En tanto que en el caso del **Country-by-Country Report (CBC)** se requeriría al igual que en el caso del Master File una nueva resolución general o una ampliación a la resolución actual. No obstante de igual modo es escasa la cantidad de empresas que quedarían sujetas a esa obligación. Para las autoridades fiscales, este reporte tiene mayor importancia para Argentina respecto de la presentación que se realice en los países donde se encuentra ubicada la sede de la empresa multinacional en los cuales se reporten transacciones con nuestro país, y la preocupación giraba en torno a si resultará suficiente la segregación de datos en el modelo propuesto.¹³⁰

Comparabilidad: La dificultad para obtener comparables

En Argentina, la definición de los comparables se encuentra prevista en la LIR:¹³¹ *“A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precio comparable entre partes independientes, de precio 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”.*

Como se ha mencionado en la redacción actual del artículo 15°, se delega en la reglamentación la forma de aplicación de los métodos. Por un lado, esto es positivo ya que permite adaptarse más fácilmente a los desarrollos que existan en materia de TP como los que estamos viendo en la actualidad a través del Plan BEPS, pero por otro lado hay que tener presente que la reglamentación no puede excederse respecto de lo que la ley ha previsto a efectos de evitar eventuales problemas constitucionales.

El RIR¹³² y la RG (AFIP-DGI) 1122¹³³ establecieron en forma enunciativa, los factores destinados a determinar la comparabilidad, que resultan similares de los incluidos en las Directivas TP OCDE actuales, entre ellos: características de las

¹²⁹ Artículo 8 y Anexo IV d) 9 de la RG 1122 (AFIP-DGI)

¹³⁰ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. p. 29.

¹³¹ Ley de impuesto a las ganancias Artículo 15 5° párrafo.

¹³² Decreto reglamentario Artículo 21.2.

¹³³ Anexo IV.

transacciones o servicios, enfoque funcional, términos contractuales, estrategias empresariales y circunstancias económicas.

En el marco de estas normas se han planteado interrogantes sobre si solo serían aceptables comparables de países en desarrollo (en relación con el parámetro circunstancias económicas), o comparables de la China e India (en relación con el parámetro ubicación geográfica).

Lo cierto es que, en relación con los **comparables externos locales**, Argentina ha presentado grandes dificultades para su aplicación, por la falta de información en cantidad y calidad suficiente de empresas locales.¹³⁴ Las empresas que cotizan ante la Comisión Nacional de Valores (CNV) son muy pocas en cuanto a su cantidad, y la Inspección general de Justicia¹³⁵ (IGJ) como otras autoridades a cargo del registro y control de sociedades comerciales no cuentan con archivos digitales. En este último caso, años atrás era posible al menos, obtener la información en copias de soporte en papel, pero en los últimos años esta posibilidad se restringió muchísimo en la práctica.

En cuanto a la posibilidad de utilización de **comparables externos de otros países o regionales** si bien la LIR y el RIR no hacen referencia a ellos, en la práctica han sido aceptados por la autoridad fiscal. Prueba de ello, es la incorporación en la RG 1122¹³⁶ de un párrafo al referirse a las obligaciones relacionadas con el Informe de Precios de Transferencia, las cuales obligan a la traducción en el caso de información redactada en idioma extranjero.¹³⁷

¹³⁴ Manual de Precios de transferencia. Capítulo II Las guías de Precios de Transferencia de OCDE y las notas sobre comparabilidad. Cecilia Goldemberg. pp. 114 y 115.

¹³⁵ La Inspección General de Justicia tiene a su cargo las funciones atribuidas por la legislación pertinente al Registro Público de Comercio, y la fiscalización de las sociedades por acciones excepto la de las sometidas a la Comisión Nacional de Valores, de las constituidas en el extranjero que hagan ejercicio habitual en el país de actos comprendidos en su objeto social, establezcan sucursales, asiento o cualquier otra especie de representación permanente, de las sociedades que realizan operaciones de capitalización y ahorro, de las asociaciones civiles y de las fundaciones. Tiene ámbito de aplicación en la Capital Federal y Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

¹³⁶ Artículo 6 inc b) punto 3, último párrafo RG (AFIP-DGI) 1122 modificado por la RG RG (AFIP) 3476 - BO: 10/4/2013. Vigencia 13/04/2013.

¹³⁷ "(...) Cuando contenga información redactada **en idioma extranjero**, deberá adjuntarse su correspondiente traducción al idioma español efectuada por traductor público nacional, debiendo su firma -en forma holografa- estar certificada por la entidad de la República Argentina en la que se encuentre matriculado. El informe y, en su caso, la respectiva traducción, conformarán un único archivo en formato .pdf (...)".

En cuanto a la posibilidad de actualizar comparables únicamente cada tres años en caso de que no haya un cambio en esas circunstancias, nuestra reglamentación se limita a indicar que el Informe de Precios de Transferencia debe ser presentado en forma anual sin hacer ningún tipo de aclaración respecto de la periodicidad de actualización de los comparables. En la práctica la información es actualizada todos los años, y en ocasiones la información financiera de las comparables se presenta en base al promedio de los tres últimos ejercicios comerciales, a efectos de mejorar la comparabilidad.

Régimen sancionatorio

La ley de Procedimiento Fiscal en Argentina, a partir de las modificaciones realizadas por la Ley 25.795¹³⁸ cuenta con sanciones formales y materiales específicas por incumplimientos relacionados con los PT que sustancialmente son mucho más gravosas que las que rigen para el resto de las infracciones.

En opinión de los funcionarios fiscales no se trató de establecer sanciones desmedidas que puedan provocar una competencia desleal entre los Estados y sus administraciones fiscales sino de evaluar el tipo de incumplimiento y el perjuicio fiscal relacionado, de modo que no resulte menos costoso incumplir que dar debido cumplimiento a las normas vigentes.¹³⁹

Las penalidades por infracciones formales se refieren a:

- *la omisión de presentar las declaraciones informativas relacionadas con las obligaciones de Precios de Transferencia dentro de los plazos previstos por la AFIP-DGI.*¹⁴⁰
- *al incumplimiento a los requerimientos dispuestos por AFIP a presentar las declaraciones juradas informativas detalladas en el punto anterior.*¹⁴¹

Por otra ley,¹⁴² se incorporó una norma¹⁴³ que específicamente establece que en

¹³⁸ Ley 25.795 publicada en el B.O. del 17/11/2003. Vigencia y aplicación desde el 17/11/2003.

¹³⁹ Manual de Precios de transferencia. Capítulo XXII La administración tributaria y los precios de transferencia. Herramientas para el control por Maria Cecilia Ventura. p. 706 (ex director del Departamento de Operaciones Internacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

¹⁴⁰ Artículo agregado a continuación del artículo 38 de la Ley 11.683. Establece multas de \$1.500, \$ 9.000, \$ 10.000 o \$ 20.000 según el caso.

¹⁴¹ Artículo agregado a continuación del artículo 39 de la Ley 11.683. Establece multas de \$ 500 a \$ 45.000.

¹⁴² Ley 26.044 publicada en el B.O. del 06/07/2005. Vigencia y aplicación desde el 06/07/2005.

relación con las dos infracciones mencionadas anteriormente se considerará consumada la infracción **cuando el deber formal de que se trate, a cargo del responsable, no se cumpla de manera integral**, obstaculizando a la AFIP en forma mediata o inmediata, el ejercicio de sus facultades de determinación, verificación y fiscalización.

Asimismo ésta última ley tipificó nuevas infracciones a ser sancionados con la multa máxima establecida en la norma general de multas formales¹⁴⁴ referidas a:

- la omisión de proporcionar datos requeridos por la AFIP para el control de las operaciones internacionales.
- la falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Como queda expuesto nuestra norma contiene un régimen sancionatorio específico que abarca a las obligaciones de documentación, por lo tanto no sería necesaria una modificación para adaptarse a los cambios propuestos por la OCDE.

El secreto fiscal y el intercambio de información

La LIR¹⁴⁵ obliga a la AFIP con el objetivo de controlar las operaciones internacionales a 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, tal como se explicara anteriormente. Todo ello, sin perjuicio de la realización, en su caso, de **inspecciones simultáneas** con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre Fiscos.

La ley de Procedimiento Fiscal contiene normas especiales de secreto fiscal en el artículo 101, en primer lugar establece que: “(...) *Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos*”.

En relación con este punto la LIR¹⁴⁶ establece que “(...) *La restricción establecida en*

¹⁴³ Segundo artículo agregado a continuación del artículo 39 de la Ley 11.683.

¹⁴⁴ Artículo 39 Ley 11.683.

¹⁴⁵ Último párrafo Artículo 15 Ley del impuesto a las ganancias.

¹⁴⁶ Artículo 15 · párrafo Ley del impuesto a las ganancias.

el artículo 101 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial”.

La AFIP opinó¹⁴⁷ que: “(...) La información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de los «precios de transferencia», resulta exceptuada del instituto del secreto fiscal, aún en el período anterior al inicio del procedimiento de determinación de oficio, es decir, en la etapa de fiscalización, ya que con ella se da inicio a la «causa» en los términos del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, razón por la cual no existe óbice legal para poner en conocimiento del contribuyente sujeto a fiscalización a través de la denominada «prevista», de los elementos -incluyendo los datos de terceros- que sirvieron para practicar el ajuste (...)”.

En otras palabras, la LIR levanta el secreto fiscal para que el contribuyente tome conocimiento de la información en poder del fisco, por la cual pretende realizar un ajuste, y pueda ejercitar debidamente su derecho de defensa. Esto sucede en el ámbito interno entre la AFIP y los contribuyentes.

En el ámbito internacional, la ley de Procedimiento Fiscal¹⁴⁸ levanta el secreto fiscal para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

- Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;
- Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos;
- Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

Las administraciones tributarias pueden intercambiar información relevante para el control de las obligaciones tributarias bajo su jurisdicción, sobre la base de

¹⁴⁷ Dictamen (Dir. Asesoría Legal - DGI - AFIP) 104/2001.

¹⁴⁸ Artículo 101 Ley de Procedimiento Fiscal.

Convenios de Doble Imposición, Acuerdos bilaterales de intercambio de información y Convenios multilaterales de asistencia administrativa mutua.

Los CDI, en los modelos OCDE y Naciones Unidas establecen ciertos límites al intercambio de información, fundamentalmente cuando se trate de información que no pueda obtenerse de acuerdo a la legislación y prácticas del Estado requerido. Por otro lado la redacción del artículo 26 del Modelo OCDE ha ido evolucionando con el objetivo de posibilitar un marco más amplio para el intercambio de información.

La nueva versión del Artículo 26 sobre intercambio de información, que en la actualidad también ha sido adoptada por el Modelo de Convenio de Naciones Unidas, es uno de los pilares del estándar internacional de transparencia e intercambio de información,¹⁴⁹ y comprende los siguientes aspectos:

- Intercambio de información a requerimiento que sea **previsiblemente relevante**.
- **No restringir** el intercambio de información por causas de **secreto bancario** o de un interés fiscal doméstico.
- Disponibilidad de información confiable y facultades suficientes para el **acceso a esa información**.
- Respetar los **derechos y las garantías de los contribuyentes**.
- Estricta **confidencialidad** de la información intercambiada.

Si bien muchos de los CDI que Argentina ha firmado años atrás, no contienen la redacción actualizada del artículo 26 de los Modelos, tanto Argentina como la contraparte han interpretado la cláusula de intercambio de información en conformidad con el estándar internacional.¹⁵⁰

Por último y como se expresa en la introducción Argentina se incorporó a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales, por la cual no sólo se amplió considerablemente la cantidad de jurisdicciones con las cuales podrá intercambiar información, sino que también esta Con-

¹⁴⁹ BARZOLA, Juan Pablo. Intercambio Automático de Información Tributaria. AAEF. Panel I Efectos del intercambio automático de información. II Jornadas de Tributación Internacional. 7 y 8 de noviembre de 2013. Editorial ERREPAR. p. 48.

¹⁵⁰ FRAGA, Diego N. Informe de Relatoría. Panel I Efectos del intercambio automático de información. AAEF II Jornadas de Tributación Internacional. 7 y 8 de noviembre de 2013. Editorial ERREPAR. p. 15.

vención otorga procedimientos uniformes para el traslado de documentación, inspecciones fiscales simultaneas e inspecciones fiscales en el extranjero. No obstante es importante señalar que este tipo de intercambio requiere un acuerdo preliminar entre las autoridades competentes sobre el procedimiento a seguir y los rubros a cubrir.

Argentina, a través de su participación en el G-20 ha trabajado activamente en objetivo de una mayor transparencia fiscal, y ya ha anticipado su decisión y deseo de intercambiar en forma automática.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En el marco de este trabajo he tratado de dar respuesta a las preguntas planteadas por los relatores generales en el marco de cuestiones específicas que se relacionan con el Plan BEPS, relacionándolas con la legislación vigente en Argentina, su reglamentación y la jurisprudencia.

A la luz de las acciones 8, 9, 10 y 13 del Plan BEPS que implican modificaciones en Directivas PT OCDE, considero que éste, es un momento más que propicio para incorporar en las legislación doméstica y en su reglamentación, las normas necesarias para una mejor y adecuada valoración de los precios de transferencia en el marco de los principios internacionales.

Destaco a mi juicio algunas de las situaciones, que considero merecen una reflexión y deberían ser evaluadas en la República Argentina, las cuales podrían conducir a una eventual reforma legal y/o reglamentaria:

- Incorporación de una norma positiva que haga referencia a la aplicación de las Directivas PT OCDE ya sea en forma supletoria u orientativa.
- Incorporación de normas específicas de precios de transferencia para la valoración de bienes intangibles en las distintas modalidades (transferencia, cesión de uso o explotación, cesión de licencias de tecnología, marcas, patentes, etc.).
- Establecer normas que vinculen o coordinen la actividad de los organismos de control en materia de transferencia de tecnología (INPI y AFIP).
- La derogación de las limitaciones a la deducción de ciertos gastos que involucran transacciones que deben ser analizadas a la luz de los principios de precios de transferencia (entre ellas la deducción por la explotación de marcas y patentes, y la de asesoramiento técnico o de otra índole brindado desde el exterior).

- La flexibilización de la norma que establece que el análisis de precios de transferencia sea realizado únicamente desde la perspectiva del sujeto local en casos donde fuere necesario aplicar un método que resulta más apropiado.
- Definir en forma expresa las circunstancias o condiciones bajo las cuales resultaría de aplicación el principio de realidad económica en casos en los que además resulten aplicables las reglas de precios de transferencia.
- La incorporación de normas que establezcan para claras para los acuerdos de distribución de costos, que faciliten el desarrollo de nuevas tecnologías.
- La introducción de una norma especial de Precios de Transferencia para las operaciones de Centros de Servicios Compartidos.
- La incorporación de normas que establezcan “puertos seguros” para ciertas operaciones y/o de una metodología simplificada para el caso de los servicios intra-grupo de bajo valor agregado.
- La adecuación legal a la norma del “sexto método” a los nuevos lineamientos establecidos por la OCDE.
- La modificación de la reglamentación para adecuarse a los nuevos requerimientos de información establecidos por la acción 13: Master File y C-b-C Report principalmente.

El impulso y el trabajo conjunto orientado a la implementación del plan BEPS considerando los aspectos propios de la legislación y reglamentación de cada país, permitirán obtener una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y una tarea de control más efectiva y transparente por parte de las administraciones fiscales que redundarán en beneficio de todos.

Enero, 2016