

EL "VALOR EN ADUANA" Y LOS "PRECIOS DE TRANSFERENCIA" EN LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS: DOS ENFOQUES ANTE UN MISMO FENÓMENO *

por ENRIQUE C. BARREIRA

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Los lineamientos de los "precios de transferencia" para determinar la utilidad a los fines de la tributación de los impuestos a la renta.
- III. Los intereses contrapuestos de la administración aduanera y de la administración encargada de la tributación interior en el control de los precios de importación declarados por las transacciones internacionales entre empresas vinculadas.
- IV. Los objetivos del sistema internacional del comercio a partir de la segunda mitad del siglo XX.
- V. Los métodos del G.A.T.T. para valorar aduaneramente la mercadería de importación.
- VI. La principal característica del régimen de valoración aduanera es la búsqueda de un valor "objetivo".
- VII. Métodos tendientes a determinar la ganancia neta en transacciones internacionales a los fines del pago de los tributos a la renta.
- VIII. Comparación entre los métodos de "valor en aduana" y los métodos para ajustar precios de transferencia.
- IX. Conclusiones.

I.- INTRODUCCIÓN

La mayor parte del comercio internacional se produce hoy en día entre empresas que poseen y manejan unidades económicas en dos o

mas países. Por ende, el tráfico de mercaderías y también de servicios entre las diversas unidades de la misma empresa multinacional ha cobrado una inusitada actualidad, sobre todo luego del incremento de la apertura de las econo-

* Este artículo incluye algunas modificaciones respecto del que fuera publicado en la revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, julio de 2001; oportunidad en la cual el autor reservó los derechos para publicarlo en esta Revista de Estudios Aduaneros.

más que tuvo lugar luego de la Ronda Tokio del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio en 1979.

Se ha expresado que las empresas multinacionales tienden al oligopolio por lo cual la propiedad, el manejo, la producción y las actividades de venta se extienden a través de las diversas jurisdicciones nacionales a partir de una oficina principal en un país y un conjunto de subsidiarias en otros países que obedecen a una estrategia comercial común¹. De tal manera se pueden planificar las operaciones a fin de localizar las actividades en los lugares en los cuales sus costos sean menores. Esta ventaja competitiva en los costos pueden traducirse por ejemplo, en menores salarios, menores costos de algunos insumos básicos, menores costos de transporte (por su mayor cercanía a las materias primas) o menores impuestos. En relación con el impuesto a la renta, la política empresarial pretenderá localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación.

Los países de mayor desarrollo relativo que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.) se han preocupado por combatir la localización artificial del lugar donde se produce la ganancia, procurando que los Fiscos de los países de exportación o de importación puedan aplicar los impuestos sobre la renta que normalmente hubieran aplicado en su propia jurisdicción fiscal si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones normales de mercado entre empresas independientes una de la otra.

En esa dirección presionan a nivel internacional para que se adopten medidas que neutralicen las ventajas fiscales de los llamados "paraísos fiscales" o las que ofrecen los países en vías de desarrollo a través de una menor presión tributaria tendiente a la captación de inversiones. Tengamos en cuenta que, tras una apariencia de equidad fiscal o de lucha contra el

lavado de dinero, el instituto del "precio de transferencia" tiene mucho que ver con la lucha por la localización de los capitales de inversión.

Esta finalidad no siempre se compadece con el intento de resguardar al comercio internacional de las distorsiones producidas por regulaciones de los Estados del lugar de importación o de exportación: objetivo que se remonta a la época de la Sociedad de las Naciones luego de la Primera Guerra Mundial y que plasmó al finalizar la Segunda Guerra Mundial en el Acuerdo General de Aranceles y Comercio (G.A.T.T.) de 1947.

Este trabajo pretende enfocar la diferente finalidad de esos institutos, la diferente instrumentación que es su consecuencia y los graves inconvenientes que enfrentan los operadores del comercio internacional debido a la discrecionalidad en el uso de los métodos de ajuste al precio de transferencia a los fines del impuesto a la renta.

II. LOS LINEAMIENTOS DE LOS "PRECIOS DE TRANSFERENCIA" PARA DETERMINAR LA UTILIDAD A LOS FINES DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA

Con la finalidad de combatir la localización artificial del lugar de generación de la ganancia imponible, los países integrantes de la O.C.D.E. han trabajado desde mediados de la década del ochenta generando los "*Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias*", tendientes al establecimiento de normas que permitan ajustar los precios de transferencia entre empresas vinculadas a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible.

La base de la cual parten estos lineamientos es la corrección del precio pagado por las mercaderías importadas, el cual es considerado como

1. Robert Gilpin, "*La economía política de las relaciones internacionales*", Grupo Editor Latinoamericano, Buenos Aires, 1990, pags. 247 y 248.

costo deducible de la utilidad obtenida más tarde con su reventa o su empleo en la actividad gravada. Pero la localización de las rentas en las jurisdicciones menos gravadas se puede lograr también en las exportaciones, mediante la declaración de precios de exportación inferiores a los normales, pues de esa manera el exportador puede ceder a la empresa localizada en el exterior una parte sustancial del beneficio.

La generalidad de los estudios sobre esta materia se ha dedicado a tratar el fenómeno con los precios de importación y en ese aspecto, se comparan los Lineamientos de la O.C.D.E. con el sistema que rige en materia de precios de importación en el ámbito aduanero. Ello obedece a que el régimen del valor en aduana contemplado por primera vez en el art. VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 se ha generalizado entre los países que desarrollan la mayor parte del comercio internacional, siendo su última versión la que surge del "Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1994".

Pero debido a que pocos países aplican tributos a la exportación ya que ese tipo de tributos suele perjudicar más al propio país de exportación que a los restantes países, los acuerdos internacionales no se han ocupado de establecer una base de valoración en esta materia. En la Argentina, sin embargo, el Código Aduanero (ley 22.415) estableció un régimen de valoración en exportación, al cual denomina "valor imponible" para diferenciarlo de la clásica denominación "valor en aduana" que se aplica a las operaciones de importación².

III. LOS INTERESES CONTRAPUESTOS DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y DE LA ADMINISTRACIÓN ENCARGADA DE LA TRIBUTACIÓN INTE-

RIOR EN EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE IMPORTACIÓN DECLARADOS POR LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

En atención a que el ajuste de los valores de una compraventa internacional entre empresas vinculadas también es objeto de ajuste a los fines de la aplicación de los derechos aduaneros, se ha planteado la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos diferentes y con finalidades distintas.

En materia de importación el interés de la aduana suele ser el de combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, procurando ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación.

Por el contrario el interés del organismo recaudador de los impuestos a la renta suele ver con buenos ojos que los valores de importación sean bajos, pues de esa manera se incrementa la renta originada en la reventa que se produce en su propia jurisdicción, con lo cual hay mayor probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido por la diferencia entre la venta doméstica y la compra en el exterior.

Resulta paradójico que dos organismos del mismo Estado utilicen sus poderes de fiscalización sobre los operadores del comercio exterior en la búsqueda de intereses tan contrapuestos. El resultado de esta situación es que el importador se encuentra entre dos fuegos, siendo amenazado con una investigación acerca del valor de transacción declarado, con las molestias, costos e incertidumbre que todo ello genera, tanto por la sospecha de que el mismo sea considerado alto o bajo de acuerdo a un patrón de

2. En este trabajo nos limitaremos a los aspectos referidos a la importación por ser el que en materia aduanera se encuentra regulado por un acuerdo internacional y que, por ende, reviste mayores características de universalidad. En diciembre de 2000 la "Comisión de Integración y Tributación Aduanera" de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales ha realizado un informe bajo la presidencia de la Dra. Susana Silbert, en el cual también se ha enfocado el fenómeno desde el punto de vista de la exportación tomando como base las normas referidas a la base imponible de los derechos de exportación vigentes en el Código Aduanero.

difícil determinación. Ello redundaba en inseguridad jurídica para cualquier importador o exportador habitual, pues cualquier variación en los precios usuales de los productos que importa o exporta, por justificada que ella fuera, daría lugar a los inconvenientes de tener que justificarlo ante alguno de los organismos encargados de esas funciones.

IV. LOS OBJETIVOS DEL SISTEMA INTERNACIONAL DEL COMERCIO A PARTIR DE LA SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XX

Al finalizar el último gran conflicto mundial (1939-1945), las potencias triunfantes, especialmente Estados Unidos y Gran Bretaña³, comenzaron a trabajar en el establecimiento de un orden comercial internacional que impidiera el desenlace de las luchas comerciales en un nuevo conflicto armado como el que estaba asolando al mundo en ese momento, que era el segundo en el lapso de tan sólo treinta y un años.

Para ello se concibieron tres organismos encargados de regular el sistema de comercio de las mercaderías y el régimen de pagos entre las potencias. Ellos fueron el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Organización Internacional del Comercio.

Si bien los dos primeros organismos fueron creados a partir del año 1945, el último de ellos no pudo llegar a ver la luz sino hasta el año 1994 cuando a través del Acta Final del Marrakech se creó la Organización Mundial del Comercio. No obstante, en aquella oportunidad se llegó a celebrar el germen de dicha institución a través del "Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio" celebrado en 1947 (que aquí denominaremos "Acuerdo General"), el cual se

basó en dos objetivos básicos:

a) la reducción multilateral de los aranceles aduaneros de los países que se incorporaban al acuerdo⁴; y

b) la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida a fin de extender a los Estados contratantes cualquier beneficio comercial concedido a un tercer Estado⁵.

En atención a que la reducción arancelaria estaba mensurada en una alícuota porcentual, era necesario evitar que fuera burlada por intentos proteccionistas de los Estados contratantes mediante la aplicación indirecta de restricciones al comercio fuere que ellas se establecieran en forma directa o indirecta.

Uno de los mecanismos tendientes a evitar la burla respecto del compromiso de reducción arancelaria era impedir el incremento de la base de cálculo para la aplicación de las alícuotas negociadas. Este es el origen del art. VII del Acuerdo General que dispone un régimen de valoración en Aduana que debe basarse en el valor real de la mercadería importada a la cual se le aplique el derecho de importación evitando la aplicación de valores arbitrarios o ficticios.

Si bien la parte segunda del Acuerdo del GATT fue resistida por los Estados contratantes muchas de dichas medidas, entre las cuales se cuenta la del "valor en aduana" fueron aceptadas a través de acuerdos complementarios tales como el "Acuerdo de Valor en Aduana" acordado en la Ronda Tokio de 1979⁶, posteriormente reeditado con mínimas variaciones en la Ronda Uruguay del año 1994⁷.

3. La Carta del Atlántico de agosto de 1941 ya contenía cláusulas conforme a las cuales Estados Unidos de Norteamérica y Gran Bretaña se proponían obtener un sistema de la máxima colaboración entre todas las naciones en el campo económico con el objetivo de asegurar para todos pautas de mejoramiento del trabajo del desarrollo económico y de la seguridad social.

4. Art. II del Acuerdo General (GATT).

5. Art. I del Acuerdo General (GATT).

6. El Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1979 fue aprobado por Argentina a través de la ley 23.311 y, de conformidad con el Decreto 1087/86 entró a regir el 1° de enero de 1988.

7. El Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1994 fue aprobado por Argentina a través de la ley 24.425 por la cual el país aprobó los Acuerdos de Marrakech de abril de 1994 y se incorporó a la Organización Mundial del Comercio.

V. LOS MÉTODOS DEL GATT PARA VALORAR ADUANERAMENTE LA MERCADERÍA DE IMPORTACIÓN

El Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1994 estableció diferentes métodos para establecer el "valor en aduana", es decir, para determinar la base imponible sobre la cual debe aplicarse la alícuota de los derechos de aduana u otros tributos que gravaren la importación de las mercaderías a los territorios aduaneros de los Estados Parte.

En principio, la base para la valoración será el "valor de transacción", es decir el precio realmente pagado o por pagar por el importador cuyas características se indican en el artículo 1º, que debe aplicarse en conjunción con los ajustes previstos en el artículo 8. Sólo cuando este valor no fuera admisible se permite recurrir a los demás métodos alternativos, ubicados en los artículos 2 a 7, estableciendo una jerarquía en la aplicación de los mismos sin admitir el pase por salto sobre alguno de ellos (salvo la posible elección que el importador pueda hacer entre los previstos en los artículos 5 y 6). Hagamos un rápido repaso de ellos.

1º) El "valor de transacción".

El "Acuerdo de Valor en Aduana GATT 1994" dispone en su artículo 1º que la base de la valoración debe ser el "valor de transacción", es decir el precio realmente pagado por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con los supuestos contemplados en el artículo 8º y siempre que no existieran ciertas circunstancias que lo distorsionen, tales como que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por parte del comprador, que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse en relación a las mercaderías a valorar, que no reviertan al exportador parte del precio obtenido en el mercado importador y, finalmente que no exista vinculación entre el proveedor extranjero y importador.

2º) Mercaderías idénticas.

En el supuesto que el valor en aduana no pudiera ser determinado de conformidad con el

"precio realmente pagado o por pagar" indicado precedentemente, el art. 2º del Acuerdo dispone que el valor en aduana será el valor de las mercaderías "idénticas" a las que son objeto de valoración que se hubieran vendido en un momento aproximado, en cantidades parecidas y en un mismo nivel comercial.

3º) Mercaderías similares.

Si no hubiera mercaderías idénticas, el art. 3º del Acuerdo dispone que el valor en aduana será el valor de las mercaderías "similares" teniendo también en cuenta los elementos "momento", "cantidad" y "nivel comercial".

4º) Método sustractivo.

Este método también denominado "método deductivo", es aplicable en caso que no se hubiera podido determinar el valor en aduana por alguno de los métodos precedentes y las mercaderías se vendieran en el mismo estado en que fueron importadas. En tal caso, el valor en aduana se basará en el precio unitario al cual se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercaderías importadas u otras mercaderías similares a ellas, en el momento de la importación de la mercadería objeto de valoración o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren la mercadería previa deducción de las comisiones, beneficios, gastos cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación, los gastos habituales de transporte y de seguros y los tributos y gastos abonados para poder importar la mercadería. Si en el momento no hubiera ventas en el mercado interno se tomarán en cuenta mercaderías similares. Si las mercaderías fueren objeto de transformación o beneficio previamente a su venta en el mercado interno del país de importación, en principio debería dejar de aplicarse este método y pasar al siguiente; mas en caso de querer aplicarse este método deberán deducirse, además, los importes correspondientes al valor añadido en la transformación.

5º) Método del valor reconstruido a partir del costo.

Este método también es conocido con los nombres de "valor calculado" y es aplicable solamente si el proveedor extranjero y el importador están vinculados y siempre que aquél esté

dispuesto a proporcionar los datos solicitados y colaborar en cualquier comprobación necesaria. El mismo consiste en reconstruir el "valor en aduana" a través de la suma del costo de producción con inclusión del valor de los materiales), un importe en calidad de beneficios y gastos generales y el importe de los gastos de transporte, seguro, carga y manipuleo hasta colocar la mercadería en el lugar determinado por la norma de valoración⁸.

6°) **Método residual o del último recurso.**

Si el valor en aduana no pudiera determinarse por ninguno de los métodos anteriores, se determinará según criterios razonables, compatibles con el art. VII del Acuerdo General y del Acuerdo del Valor en Aduana GATT 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. No obstante prohíbe la utilización de métodos que se basen en:

- a) el precio de venta en el país de importación de mercaderías producidas en este mismo país;
- b) un sistema que prevea el mas alto de dos valores posibles;
- c) el precio de la mercadería en el mercado interno del país exportador;
- d) un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercaderías idénticas o similares;
- e) el precio de mercaderías vendidas para exportación a un país distinto al país de importación;
- f) valores en aduana mínimos;
- g) valores arbitrarios o ficticios.

VI. LA PRINCIPAL CARACTERÍSTICA DEL RÉGIMEN DE VALORACIÓN

ADUANERA ES LA BÚSQUEDA DE UN VALOR "OBJETIVO"

El sistema de valoración aduanera que hemos visto tiene por fin llevar a cabo los objetivos propuestos por el Acuerdo General de 1947, cuales son el desarrollo del comercio internacional basado en un mayor flujo comercial y en la eliminación de las barreras arancelarias o de otro tipo que se opusieran a él.

La principal característica que diferencia al sistema de valoración aduanera del sistema de precios de transferencia aplicados por las administraciones de tributación interior, consiste en la búsqueda de un "valor objetivo"; esto es, que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible. Las demás características no son sino un corolario de ella. Así:

1°) El régimen de valor en aduana dispone que la base para la valoración debe ser, "en la mayor medida de lo posible", el que surge de la aplicación del artículo 1 (valor de transacción), es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se vendieran para su exportación al país de importación⁹, a través de lo cual se busca que la tributación no se divorcie de los valores que son realmente objeto de esa específica transacción con todas las particularidades que pudieron haber incidido en ella¹⁰.

2°) Establece en los artículos 2 a 7 métodos alternativos para los casos en que no pudiera determinarse el valor en Aduana con arreglo al valor de transacción previsto en el art. 1°, instituyendo una jerarquía en la aplicación de los métodos que es gráficamente denominado sis-

8. En Argentina ese lugar es el del puerto, aeropuerto o lugar de introducción de la mercadería al territorio aduanero argentino (es decir C.I.F.) El Acuerdo permite que los países signatarios determinen otro lugar como por ejemplo, el del puerto o lugar de procedencia (F.O.B. lugar de procedencia).

9. Así lo expresa el párrafo 4 de la Introducción General del Acuerdo. No está demás advertir sobre la diferencia que debe hacerse entre el "precio" pactado en la transacción de derecho privado entre el proveedor extranjero y el importador y el "valor" que será tomado en cuenta por la aduana, ya que si bien este último, como vemos, debería basarse "en la mayor medida de lo posible" en aquél, para hacerlo se deberá adecuar a las pautas de cantidad, nivel comercial, lugar de introducción, etcétera que surgen del art. 8, lo que se aprecia claramente en la redacción del apartado 1 de este artículo ("*para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1, se añadirán al precio...*").

10. Esta misma inquietud se deja ver en el informe de la O.C.D.E. aconsejando que las administraciones tributarias analicen las operaciones tal cual como ellas han sido efectuadas.

tema "en cascada", ya que los métodos son aplicados en forma secuencial sin admitirse que se pueda saltar alguno de ellos (salvo la posible elección que el importador pueda hacer entre los previstos en los artículos 5 y 6), a través de lo cual busca la seguridad jurídica del importador quien sabe de antemano cual es el valor en aduana que puede llegar a considerar aplicable la administración aduanera.

3º) Le otorga al importador un importante papel en el sistema de valoración que va más allá de la declaración aduanera inicial, de manera que la Aduana no actúa en forma aislada, lo que se advierte en que:

a) hay un procedimiento de consultas entre la aduana y el importador, tanto cuando la aduana tenga dudas acerca de la admisibilidad del valor de transacción declarado¹¹, como cuando siendo la transacción entre empresas vinculadas, la Aduana considerara que dicha vinculación pudo haber influido en el precio¹². Estas consultas son derechos que la ley otorga al importador para ser oído con carácter previo a la fijación de un valor por parte de la Aduana y pone de manifiesto el deber de buena fe que debe primar en ambas partes, así como también el principio de colaboración recíproca;

b) el Acuerdo le otorga al importador la posibilidad de optar por alguno de los métodos al menos en dos oportunidades¹³.

4º) Busca una mayor uniformidad y certeza en las relaciones internacionales de manera tal que un hombre de negocios de cualquier parte del mundo pueda predecir sus costos para establecer sus precios y estimar su utilidad, por lo que si el régimen de valoración es uniformemente aplicado en todas las partes del mundo se incrementa la certeza de los negocios.

5º) Se basa en los principios de neutralidad y equidad, los que constituyen puntos esenciales del Acuerdo, lo que se traduce en la búsqueda de la imparcialidad de la norma desechando intenciones de favorecer o de impedir el flujo comercial.

6º) Establece que la valoración debe basarse en criterios sencillos y conforme a los usos comerciales vigentes en forma ordinaria evitando complicaciones a los hombres de negocios¹⁴.

7º) Finalmente, no impide que aún cuando hubiera vinculación entre el proveedor extranjero y el importador se pueda igualmente tomar en cuenta el valor de transacción declarado a la aduana como base de valoración suficiente, en la medida en que la vinculación no influyera en el precio¹⁵.

11. La administración aduanera debe proceder a estas consultas antes de abandonar el método del "valor de transacción" y aplicar alguno de los que le siguen en la secuencia. Ello surge del punto 2 de la Introducción General del Acuerdo del Valor GATT 1994 en la "Declaración relativa a los casos en que la administración de aduana tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado" (también conocida como Decisión 6.1. del Comité del Valor), incluida en el Acta Final de Marrakech de 1994.

12. Art. 1º, apartado 2, inciso a) in fine del Acuerdo del Valor GATT 1994.

13. Le brinda la posibilidad de aplicar el método de reconstrucción del precio a partir del costo de producción (contemplado en el art. 6) antes de recurrir al método sustractivo contemplado en el art. 5; y por otra parte le brinda la posibilidad de solicitar la aplicación del método sustractivo previsto en el art. 5 aún cuando las mercaderías estuvieren sometidas a un régimen de transformación luego de su importación y antes de su primera venta en el mercado interno.

14. Esta fue una de las razones por las cuales el Acuerdo del Valor del GATT eliminó los ajustes por publicidad y servicios post venta realizados por el importador y que eran objeto de ajuste en el régimen de valoración de la Definición del Valor en Aduana de Bruselas del año 1950 que fuera introducido en nuestro país por la ley 17.352 y luego en el Código Aduanero (ley 22.415).

15. En este sentido si la Aduana considerare o tuviere sospechas de que la vinculación influye en el precio se le debe dar al importador la posibilidad de ser oído. Este por su parte podrá en ese trámite de consultas recíprocas indicar que el valor por él declarado no difiere mucho de algunos de los "valores criterio" establecidos en el art. 1º del acuerdo que, si bien consisten en precios concertados en otras importaciones de productos idénticos o similares entre empresas no vinculadas, tienen la virtud de no sustituir la base de valoración declarada sino de confirmarla en tanto la discrepancia no sea muy alta.

VII. MÉTODOS TENDIENTES A DETERMINAR LA GANANCIA NETA EN TRANSACCIONES INTERNACIONALES A LOS FINES DEL PAGO DE LOS TRIBUTOS A LA RENTA

Por su parte, los "*Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias*" elaborados por la O.C.D.E. han desarrollado diversos métodos tendientes a ajustar el precio que debe tenerse en cuenta entre empresas independientes una de otra, a fin de considerarlo como costo de compra por parte de la empresa vinculada adquirente¹⁶.

Dichos métodos pueden ser divididos en dos grandes grupos. El primero de ellos agrupa a los llamados "métodos tradicionales", que se basan en la determinación del precio y son principalmente utilizados para la importación y exportación de mercaderías. El segundo grupo agrupa a los métodos basados en la "determinación de la utilidad".

1) Métodos basados en la determinación del precio (Métodos tradicionales).

Estos son utilizados primordialmente para la importación y la exportación de mercaderías ya que no resulta tan efectivo cuando se trata de transacciones de servicios o de derechos de propiedad intelectual o industrial.

1.a) Método del precio comparable entre partes independientes. Parte de la base del precio pagado o por pagar (incluyendo el importe de las contraprestaciones no expresadas en dinero) en transacciones comerciales respecto de mercaderías idénticas o similares y en circunstancias comerciales comparables (en las mismas fechas o las más cercanas posibles, por cantidades similares y en el mismo nivel comercial) celebradas entre partes independientes. Este método es similar a los métodos contemplados en el régimen de valoración en aduana en los artículos 2 y 3 del "Acuerdo del Valor en aduana del GATT 1994", es decir los corres-

pondientes a las mercaderías idénticas o similares a las que son objeto de valoración.

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

1.b) Precio de reventa entre partes independientes. Parte del precio obtenido por la reventa de la mercadería a un adquirente independiente, en el mercado del lugar de importación, restándole la utilidad bruta usual entre Partes Independientes. Este método es similar al denominado "método sustractivo" o "deductivo", que contempla el artículo 5 del "Acuerdo del Valor en aduana del GATT 1994".

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

1.c) Costo más margen de utilidad. Parte del costo de la mercadería y se le adiciona la utilidad bruta usualmente utilizada entre partes independientes. Este método es similar al denominado "método reconstructivo" que contempla el artículo 6 del "Acuerdo del Valor en aduana del GATT 1994". Es un método que requiere de la colaboración de la empresa localizada en el exterior quien debe proporcionar los datos contables necesarios para poder reconstruir el precio a partir del costo.

2) Métodos basados en la determinación de la utilidad (Métodos de último recurso).

Si bien los métodos basados en la determinación del precio que hemos visto precedentemente son los más aconsejables para establecer si los precios de transferencia entre empresas vinculadas son idénticos o similares a los que rigen en las transacciones entre empresas independientes, no siempre se dan las circunstancias que posibiliten acceder a esta comparación directa, por lo que los "Lineamientos" de la O.C.D.E. prevén otros métodos de determinación que parten de la búsqueda del margen de

16. Este es el precio determinado por las fuerzas del mercado que debe esperarse de una compra-venta entre partes independientes. Nosotros preferimos llamarlo valor "normal". Internacionalmente es denominado en esta materia como precio "*arm's length*".

utilidad obtenido en cada uno de los eslabones de la comercialización¹⁷. Estos son métodos que no tienen equivalentes en el régimen del valor en aduana. Cabe tener en cuenta que las empresas no suelen fijar sus precios sobre la base de los márgenes de utilidad.

Estos métodos se deben usar cuando los métodos tradicionales no pudieran ser utilizados de ninguna manera o no se pudieran utilizar sólo (Lineamientos 3.1 y 3.49); los mimosos –dicen los lineamientos (3.2)– puede dar una aproximación al precio de transferencia como coherente con el precio normal (“arm’s length”).

2.a) Partición de las utilidades (División de ganancias):

Este método parte de la base que hay comunidad de beneficios entre las empresas vinculadas involucradas en la transacción, por lo que se determina la utilidad global sumando las utilidades obtenidas por cada una de las vinculadas. Posteriormente la utilidad de la operación global se asigna a cada una de las vinculadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos que cada una de ellas aportó a la cadena de comercialización. En otras palabras, se toma en cuenta el valor de cada una de las “funciones” que cumple cada una de las vinculadas utilizando datos externos de márgenes de empresas no vinculadas.

2.b) Residual de participación de utilidades:

Este método comienza por determinar la utilidad que correspondería como retorno básico apropiado para el tipo de transacción de que se tratare respecto de cada una de las empresas vinculadas involucradas.

La utilidad residual que queda luego de ha-

ber atribuido dichos beneficios básicos se asigna a cada una de las vinculadas, considerando los activos, costos y gastos que cada una de ellas aportó a la cadena de comercialización.

2.c) Margen neto de transacción:

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

A diferencia de lo que ocurre en materia aduanera, los “Lineamientos” de la O.C.D.E. no prevén una jerarquía de métodos para su aplicación, lo que posibilita que las administraciones tributarias opten por exigir el que fuere “*más apropiado para el tipo de operaciones de que se trate*” a los fines de determinar el valor “normal” en ese tipo de transacción, dejando al contribuyente en la incertidumbre de si el método que a él le parece “mas apropiado” coincidirá con el escogido por el Fisco¹⁸.

Ante la necesidad de disipar esa incertidumbre algunas administraciones tributarias (como la de Estados Unidos de Norteamérica) han contemplado mecanismos mediante los cuales el contribuyente obtiene la conformidad previa del Fisco en cuanto al método a emplear o respecto a un rango de valores dentro de los cuales el Fisco no podría realizar ajustes¹⁹.

Esto debe aceptarse como un paliativo ante las imperfecciones del sistema y resulta imperdonable que algunas administraciones tributarias se resistan a implementar estos mecanismos de seguridad jurídica lo que, no sólo atenta contra el principio de legalidad del impuesto, sino que alienta la discrecionalidad y con ello la posibili-

17. Ver Jorge Hugo Asiaín, “Transfer Pricing”, trabajo publicado en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales de junio de 1997, pag. 25 y reeditado en el Tomo I de Doctrina del Boletín de la AAEF 1994-1998, pag. 174.

18. Esto es lo que surge de la Ley argentina (art. 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (ley 20.628 t.o. 1997 con las modificaciones de la ley 25.063) y surge, además de los criterios de la O.C.D.E. conforme a los cuales ningún método de los que se recomiendan es aplicable en cualquier situación y que “*si no es posible cubrir con reglas específicas cada caso, las partes deberían intentar el uso de varios métodos y la preferencia por los mas altos grados de comparabilidad*” (José María García Cozzi, “Precios de Transferencia” en el Capítulo IV del libro “Reforma Tributaria del ‘99” – Análisis crítico de la Ley 25.063”, Editorial Errepar, Buenos Aires, 1999, pagina 103).

19. Esta búsqueda de cierta seguridad jurídica para el contribuyente ha dado lugar a los “acuerdos anticipados de precios” entre éste y el Fisco (José María García Cozzi, obra citada, puntos 10.7 y 10.8, paginas 127 y 128).

dad de corrupción e injusticia.

VIII. COMPARACIÓN ENTRE LOS MÉTODOS DE "VALOR EN ADUANA" Y LOS MÉTODOS PARA AJUSTAR PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En razón de las diferentes funciones a las cuales están destinados, el régimen del "valor en aduana" (concebido para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación para consumo), presenta marcadas diferencias con el régimen de los "precios de transferencia" (tendiente a determinar el costo del importador a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias).

En los casos en que la mercadería es importada en forma definitiva, el régimen aduanero procura acortar el tiempo que media entre la aplicación y percepción del derecho de importación y el momento de la real introducción de la mercadería gravada al territorio aduanero, pues la función de regulación económica que cumplen estos tributos como herramienta protectora de los productos nacionales, hace aconsejable que el arancel sea el vigente en el momento más cercano posible a aquél en el cual dicha mercadería entre a competir en el mercado interno²⁰.

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

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

Finalmente, el "valor en aduana" busca determinar un valor "neutro", lo que no sucede en los métodos para la determinación de los "precios de transferencia", que buscan que la mayor cantidad de ganancia se produzca en la jurisdicción del fisco interviniente, por lo que a éste último le convendrá que las importaciones vengan al menor precio posible para obtener la mayor diferencia en la jurisdicción del importador, pues es claro que el objetivo buscado por los ajustes de los precios de transferencia para la determinación de los impuestos a la renta en la tributación interior es el de maximizar la materia imponible en el mercado interno apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

No desconocemos que el servicio aduanero suele utilizar el sistema de valoración a fin de neutralizar los efectos de la llamada "subfacturación", con lo cual puede creerse que utiliza ese mecanismo como un medio de incrementar la base imponible. Ello no es así, porque la "subfacturación" implica la existencia de un simulacro de precio tendiente a ocultar otro real. La función de la Aduana en tal caso, no será la de incrementar el valor declarado sino la de desestimar el artificialmente reducido y determinar el que fuera real y objetivamente procedente²¹. Por otra parte, el interés del Estado importador en el incremento de la base imponible en materia aduanera no es una constante, pues hay supuestos en los cuales la política económica del país de introducción alentará el ingreso a determinados precios bajos a fin de posibilitar una sana competencia con los productos nacionales.

Es que la finalidad del régimen de valor en aduana no es la de obtener una mayor recaudación, sino la de establecer un sistema neutro que evite tanto la subfacturación por parte del importador como la manipulación de la aduana para incrementar los tributos aduaneros por la vía indirecta de la ampliación de su base imponible,

20. Enrique C. Barreira, "Código Aduanero, Comentarios, Antecedentes, Concordancias" (arts. 130 al 249), Tomo II-A, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1986, comentario al art. 218, pag. 217.

21. Daniel Zolezzi, "Los valores recompuestos por la Aduana", Revista de Estudios Aduaneros, N° 7, Publicación Semestral del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, Segundo Semestre de 1994 y Primer Semestre de 1995, en especial punto VII pagina 108.

buscando dar bases seguras al intercambio comercial entre los países con la mirada puesta en el incremento comercial en cuanto éste es uno de los pilares en los que descansa la paz internacional.

Quien aspire entonces a utilizar el régimen del valor en aduana como un método primordialmente tendiente a evitar la subfacturación queda prisionero de una visión muy mezquina del instituto, traicionando su objetivo principal que es el dar seguridad jurídica al comercio internacional.

El intento de utilizar los métodos empleados por el régimen del valor en aduana a los fines de adecuar los precios de transferencia a los fines fiscales o viceversa se hace difícil en razón de la diferente finalidad que persiguen unos y otros, de manera que la determinación de un valor en aduana aceptable para la aduana respecto de determinada mercadería de importación, no condicionará la posible revisión del mismo a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias.

La uniformidad de los medios dependen de la unidad de fines que ellos persiguen, por lo que no debe sorprendernos que ante fines diferentes, las herramientas utilizadas por uno y otro instituto difieran. Ello no significa que los métodos de ajuste de los precios de transferencia no puedan ser empleados como un medio de demostrar la admisibilidad del precio declarado ante la aduana a los fines de considerarlo como "valor de transacción" en los términos del art. 1 del Acuerdo del valor GATT 1994²², para lo cual debe tenerse en cuenta que la celeridad del despacho aduanero exige simplificación y rapidez en el análisis de cada situación y que "la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos"²³.

Algunos países, como Estados Unidos de Norteamérica, han establecido ciertos límites a la posible disparidad de criterios para los mis-

mos elementos, indicando que el costo de adquisición de la mercadería importada tenido en cuenta a los fines del impuesto a las ganancias no puede exceder el importe del "valor en aduana" determinado por servicio aduanero (Section 1059-A del "Internal Revenue Code"). De esta manera el Fisco no podrá ser afectado por la prueba de un mayor importe pagadero al exterior que pudiera disminuir la ganancia en la propia jurisdicción, más ello no significa que dicho costo no pueda ser calculado sobre un importe menor, en cuyo caso la administración tributaria podría fijar un "precio de transferencia" inferior al "valor en aduana", lo que no es coherente y demuestra que el criterio sentado por la norma comentada no reconoce otra razón que la del mero pragmatismo fiscal.

IX. CONCLUSIONES

1º) El flujo del comercio internacional requiere de normas uniformes en todo el mundo que le dé al comerciante seguridad y predecibilidad en las inversiones que realiza y esa es la razón por la cual el sistema de valoración aduanera es concebido como "equitativo, uniforme y neutro".

2º) Por su parte, el régimen de los precios de transferencia no parece poner el acento en el fomento y seguridad del flujo comercial, sino en corregir valores en la medida en que ellos pudieran implicar una localización artificial de las utilidades fuera de la jurisdicción de la administración tributaria del país de importación, apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

3º) La uniformidad de los medios dependen de la unidad de fines que ellos persiguen, por lo que no debe sorprendernos que ante fines diferentes, las herramientas utilizadas por uno y otro instituto difieran.

4º) Las administraciones encargadas de la

22. Esto último es sostenido por Juan Martín Jovanovich en su trabajo "Customs Valuation and Transfer Pricing: Is it Possible to Harmonize Customs and Taxes Rules?", presentado como tesis de su Curso de Posgrado en el Institute of Comparative Law, McGill University, Montreal, agosto de 2000. Dicho trabajo fue luego publicado por Kluwer Law International, Volume 28 of "Series on International Taxation", London, 2002.

23. Párrafo cuarto de la Introducción General al Acuerdo del Valor del GATT 1994.

aplicación de los tributos interiores, como todo el servicio público, no sólo no son ajenas a la misión de engrandecer la economía del país, sino que se deben a ella y, en ese sentido, el modo en que administren los regímenes de precios de transferencia debe apuntar a conceder al contribuyente una mayor seguridad jurídica, dándole previsibilidad al sistema y evitando la búsqueda de objetivos contradictorios, lo que se logrará cuando el sistema de ajuste de los precios de transferencia adopte los criterios de equidad, uniformidad y neutralidad.

5º) Resulta imprescindible la adopción de sistemas que permitan a los contribuyentes conocer de antemano las reglas y, así, evitar los riesgos de costos insospechados y de doble imposición.

6º) Mientras esos objetivos no se logren, es conveniente la utilización de paliativos tales como los acuerdos con las administraciones tributarias acerca de la aceptabilidad de los métodos a emplear por la empresa, que permitan que la actividad se desarrolle dentro de pautas de seguridad jurídica.