

14° CONGRESO TRIBUTARIO

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2 al 4 de Octubre de 2013

TEMA I: ARMONIZACIÓN DE BASES IMPONIBLES IMPOSITIVAS Y ADUANERAS

Directivas para la presentación de trabajos

Relatora: Cecilia Goldemberg

Sumario

1. Introducción.
2. Valoración en aduana y valoración en Precios de Transferencia.
3. El análisis sobre la afectación del precio por la vinculación económica. Posibilidad de utilizar el estudio de Precios de Transferencia.
4. Divergencias en la apreciación del precio arm's length. Investigación de valor aduanera y auditoría impositiva.
 - 4.1. Precio de Transferencia inferior al valor aceptable para la Aduana.
 - 4.1.1. Ajustes aduaneros.
 - 4.1.2. Ajustes impositivos
 - 4.2. Precio de Transferencia superior al valor aceptable para la Aduana.
5. Tratamiento de los intangibles ligados a los bienes importados.
6. Las estrategias empresarias de Precios de Transferencias frente a los requerimientos administrativos.
7. Aspectos diferenciales en caso de valoración de exportaciones.
8. Coordinación de información entre la sede aduanera y la impositiva.
9. Síntesis de los puntos de análisis propuestos.
 - 9.1. Armonización de bases imponibles en importaciones.
 - 9.2. Armonización en el tratamiento de los intangibles.
 - 9.3. Armonización en las bases imponibles de las exportaciones.
 - 9.4. Coordinación administrativa.

1. Introducción

Nuestro tema refiere a la armonización de las bases de imposición o, en términos más exactos, de los criterios valorativos aplicables a las operaciones internacionales que están sujetas al pago de derechos aduaneros y al control de precios acordados a efectos del impuesto a las ganancias. La exclusión del análisis de los efectos en otros gravámenes como IVA e impuestos internos se debe a que los mismos identifican sus bases imponibles con la valuación aduanera sin necesidad de conciliar dos regímenes valorativos concurrentes, sin desconocer que pueden también plantearse situaciones de sobre imposición a su respecto.

En particular, las operaciones internacionales realizadas entre partes vinculadas que tienen por objeto bienes corpóreos deben satisfacer obligaciones regidas por dos estructuras legales separadas e independientes en sus objetivos y regulación– el Código Aduanero junto con el art. VII del Acuerdo de Valor del GATT¹ (Acuerdo de Valor) y la Ley del Impuesto a las Ganancias - que pueden generar discrepancias de valor y potenciales sobrecostos para los contribuyentes. La posibilidad, o antes bien, la necesidad de armonía o congruencia entre las normas aduaneras e impositivas para definir cuándo una operación es arm's length y cómo probarlo se ha impuesto como tema de debate y discusión en los organismos internacionales y se encuentra en la mira de las administraciones aduaneras e impositivas en muchos países, algunos con importantes avances o definiciones a nivel administrativo o jurisprudencial².

Es probable que la adopción generalizada en el mundo de las normas de precios de transferencia, que comprende cada vez más cantidad de países, como las innovativas formas de integración de la cadena de valor y la adopción de estructuras empresariales sofisticadas, atentas a obtener ahorros de localización en un mundo definitivamente globalizado, sean los elementos generadores de la inquietud internacional que nos convoca.

En Argentina, la aplicación de derechos sobre la exportación de bienes así como el control de cambios implica extender el análisis a situaciones que no están en la mira de los foros internacionales.

2. Valoración en aduana y valoración en Precios de Transferencia

Son muchas las cuestiones o aspectos que separan la temática aduanera de la referida a precios de transferencia. La trascendencia se verifica en el hecho de que una determinada valuación correcta y aceptada por la autoridad impositiva a los fines de precios de transferencia puede ser objetada por la autoridad aduanera y viceversa. Diseñar políticas de precios de transferencia que eviten contingencias ante los dos campos resulta de esencial interés para las empresas multinacionales o entidades vinculadas. Adicionalmente, en países con control de cambios la planificación de transacciones internacionales debe también considerar este factor para apreciar el costo total de la transacción y evitar sanciones.

¹ Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) de 1994

² La OMC y la OCDE mantuvieron dos Conferencias sobre Precios de Transferencia y Valuación Aduanera en la ciudad de Bruselas en los años 2006 y 2007. En el año 2008 se realizaron reuniones conjuntas de expertos en precios de transferencia en la sede de la OMC, de las que resultaron recomendaciones entre las que se encuentran: a) determinar la factibilidad del uso de ciertos métodos de precios de transferencia para efectos aduaneros y, b) determinar si el valor de la transacción aplica cuando el precio pagado o por pagar esté sujeto a un ajuste futuro o si los efectos por los ajustes posteriores a la importación satisfacen a las autoridades tributarias. En el año 2009 el Comité Técnico de la OMC analizó dos casos aplicando el método del margen neto de la transacción. Las administraciones de algunos países como Canadá Australia y EEUU han incorporado provisiones para la aceptación de los métodos de precios de transferencia.

Una de las diferencias más comúnmente señaladas, entre muchas otras³, es que ambos regímenes tienen efectos opuestos por lo cual, en la práctica y en el caso de importaciones, mientras las autoridades aduaneras son reticentes ante valoraciones bajas, las autoridades impositivas son reticentes ante valoraciones altas, pero es paradójico ese posible tironeo recaudador cuando ambos regímenes toman como punto de referencia el valor real o valor objetivo de la importación.

La evidencia en la convergencia de ambos regímenes ha generado en los últimos tiempos una modificación en la actitud de las administraciones aduaneras, tendiente a aceptar los métodos de precios de transferencia como elementos probatorios sobre la falta de influencia de la vinculación económica en el precio de la importación. Uno de los países más activos al respecto es EEUU cuyas regulaciones admiten la defensa del valor de importación a través de los métodos de precios de transferencia y, además permite incorporar en los Acuerdos Previos de Precios el aspecto aduanero, si así lo solicita el contribuyente.

3. El análisis sobre la afectación del precio por la vinculación económica. Posibilidad de utilizar el Estudio de Precios de Transferencia

Es condición, a efectos aduaneros, que el precio acordado entre partes vinculadas –valor de la transacción o precio pagado o a pagar- no se encuentre influido por la vinculación económica⁴. Esa misma perceptiva surge de la ley del impuesto a las ganancias al disponer que las transacciones entre entes vinculados serán aceptadas en tanto sus condiciones y prestaciones se ajusten a las prácticas normales entre independientes⁵.

Siendo así, el precio o valor de mercado no debería diferir para ambos campos, sin embargo las regulaciones separadas podrían conducir a diferentes apreciaciones, supuesto contrario al sentido común y a principios de razonabilidad y certeza que debería observar el Estado, el que se exagera cuando la administración de ambos recursos se encuentra centralizada en un mismo organismo.

³ Una de ellas es que los precios de transferencia afectan la cuantificación de la ganancia de las dos partes que intervienen en la operación y afectan la base imponible en los dos países involucrados siendo necesario la aplicación de un ajuste correlativo para evitar la doble imposición, mientras que el régimen aduanero, al aplicarse sobre las importaciones de bienes, abarca exclusivamente al país importador sin la presencia de temas que involucren a ambas autoridades y que pueden tender a discusiones sobre la apropiación de bases imponibles. Otra de las diferencias más comúnmente señaladas es que los criterios de valoración aduanera son internacionalmente uniformes, conforme lo regla del Acuerdo de Valor que cada país miembro adopta sin introducir modificaciones, según surge del Acuerdo de la Ronda de Uruguay. En cambio, en precios de transferencia la valoración se rige por disposiciones domésticas sin perjuicio de cierta unificación de hecho entre los países derivada del seguimiento mayoritario de la metodología contemplada en las Guías de Precios de Transferencia de OCDE y ahora en el Manual de Precios de Transferencia para Países en vías de Desarrollo de ONU.

⁴ Acuerdo de Valor, art. 1.2.

⁵ Ley de Impuesto a las Ganancias, art. 14

El análisis de los procedimientos de constatación previstos en ambas legislaciones permitirá detectar similitudes y diferencias en pos de una propuesta armonizadora. Este es el punto inicial a debatir en el tema que nos convoca.

Conforme lo señala el art. 1.2. del Acuerdo de Valor la incidencia o no de la vinculación en el precio puede surgir de examinar “las circunstancias de la venta”, o de la demostración, por parte del importador de que su Valor de la Transacción se aproxima mucho a los valores Indicados en esa norma con reenvío a los métodos alternativos, los que se basan, en esencia, en la comparabilidad con operaciones independientes. La normativa interna de cada país puede también establecer parámetros (valores criterio) para conformar que el valor está correctamente declarado.

La posibilidad para el importador de facilitar a la Aduana un Estudio de Precios de Transferencia (EPT) para acreditar el valor declarado de la importación, en caso de que el mismo contenga información pertinente sobre las “circunstancias de la venta”, fue contemplada por el Comité Técnico de Valoración en Aduana (Comentario 23.1 del mes de octubre de 2010) aceptando que el mismo podría resultar una buena fuente de información, pero advirtiendo también que el EPT podría no ser pertinente o adecuado debido a las sustanciales y significativas diferencias que existen entre los métodos del acuerdo. Recomienda en definitiva analizar caso por caso.

Se presenta, entonces como tema de gran interés, profundizar los elementos y alcance que debería contener el análisis de comparabilidad a los fines de precios de transferencia para posibilitar su utilización a los fines aduaneros. Consideremos que dicho análisis comprende:

- El entendimiento de las características económicas distintivas de la operación para lo cual debe considerarse la individualización y caracterización de los bienes o servicios transferidos, el análisis de funciones, activos y riesgos asumidos por las partes involucradas, los términos contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias de negocios asumidas.
- La comparación entre las condiciones de la transacción controlada objeto de análisis y las transacciones no controladas realizadas ante circunstancias comparables.

Nos preguntamos si el análisis funcional, de activos y riesgos y los demás elementos de comparabilidad, no implican acaso la consideración de las circunstancias de la venta.

El otro aspecto a atender es la selección del método aplicable para comprobar la falta de incidencia de la vinculación en el precio. En este punto, cómo debería ser el procedimiento para satisfacer las regulaciones aduaneras e impositivas concurrentemente?

Son mayores las similitudes o las diferencias entre los métodos de comprobación? . Una de las diferencias que suele destacarse es que a los fines aduaneros la aplicación de los métodos alternativos, para supuestos en los que el Valor de la Transacción no resulte válido, debe responder a un orden jerárquico o secuencial, en tanto que para precios de transferencia la selección debe apuntar al método más apropiado. Alentamos a profundizar si ello implica

efectivamente una diferencia irreconciliable, o si ambos conceptos se subsumen en la práctica, en particular considerando que las nuevas Guías de OCDE, si bien han mutado su apreciación a favor del criterio del método más apropiado, igualmente destacan que el método CUP, cuyo equivalente son los dos primeros métodos alternativos aduaneros (valor de bienes idénticos o similares) sigue siendo el más idóneo para evaluar los precios de transferencia, cuando el mismo pueda aplicarse.

De todos modos, corresponde precisar que la jerarquía se impone una vez que se descarta el valor de la transacción como valor aduanero pero no, en cambio, a los efectos de la demostración por parte del importador, de la falta de incidencia de la vinculación en el precio de los bienes importados.

Además, respecto a los métodos de valor aduanero sustractivo⁶ y reconstruido⁷, cabe analizar si los mismos son compatibles con la aplicación del método del margen neto de la transacción. El primer caso requeriría la aplicación de un indicador de rentabilidad de margen neto (operativo) sobre ventas pero, con relación al segundo, se presenta la dificultad adicional de compatibilizar la restricción impositiva que exige analizar la situación computando como tested party a la empresa local⁸ ante la posibilidad para el importador de elegir ese método de constatación.

Una diferencia que la doctrina menciona es que para la Aduana el análisis de precios se efectúa individualmente para cada importación, en tanto que algunos métodos de precios de transferencia admiten la acumulación de operaciones a verificar, generalmente considerando su rentabilidad anual como indicador indirecto del precio lo cual podría conllevar compensaciones entre diferentes transacciones vinculadas, efecto casi inevitable de la aplicación de los métodos que comparan márgenes (precio de reventa, costo más beneficios y margen neto de la transacción). A ello se agrega la aplicación de medidas estadísticas no contempladas, por los métodos del Acuerdo de Valor, pero tampoco prohibidas. Vale la pena analizar si estos aspectos descalifican la utilización del EPT para convalidar el carácter arm's length del Valor de la Transacción atento a que en ciertas ocasiones la Aduana puede aceptar análisis de valor con base agregada.

En este punto señalamos como antecedente el caso Epson Chile⁹ en el que se consideró que eran correctos los precios de importación, en base al EPT que acreditó que los resultados operativos de las principales líneas de negocios de esa empresa se encontraban en línea con los obtenidos por las entidades independientes comparables.

El aspecto temporal ha sido también mencionado para diferenciar y alejar a ambos sistemas valorativos. A los fines aduaneros la apreciación de los precios o valores importados con los precios o valores de constatación debe efectuarse en el mismo momento o en uno aproximado. En precios de transferencia los países suelen seguir dos enfoques diferentes: la determinación del precio sobre base *ex ante* con la información que razonablemente estaba disponible a ese tiempo

⁶ Acuerdo de Valor art. 5°

⁷ Acuerdo de Valor art. 6°

⁸ Resolución General (AFIP) 1122 art. 9°

⁹ Resolución N° 84 del 7.4.2011 del Juez Director Nacional de Aduanas del 7.4.2011

o la constatación de las operaciones vinculadas sobre una base *ex post* luego de la finalización del ejercicio fiscal. Sin embargo, un nuevo documento de OCDE¹⁰ que analiza aspectos relativos a la temporalidad propone, con relación a este último enfoque, que la información independiente debe referirse al mismo momento o tiempo en el que tuvo lugar la transacción vinculada o, de no ser posible, efectuar ajustes que permitan captar los cambios económicos habidos entre ambos momentos. Entonces, hay realmente diferencias en la consideración temporal para la comparación, entre las previsiones aduaneras y las impositivas?

La lista de cuestiones específicas a atender frente a cada régimen se extiende si consideramos los conceptos que integran la base imponible en uno y otro caso. Para el pago de derechos aduaneros no deben considerarse ciertos ítems en el valor computable, como ser los servicios prestados posteriores al embarque, comisiones de compra, cargos para la construcción de planta llave en mano, mantenimiento o asistencia técnica sobre los bienes posterior a su importación, y cargos por el derecho a la reproducción de los bienes una vez importados. Esos elementos deben también ser considerados a los fines de la comparabilidad no obstante configurar cargos deducibles conforme a las circunstancias. Del mismo modo debe actuarse con relación a ciertos cargos que conforme a las disposiciones aduaneras conforman la base de imposición y deben sumarse al precio pactado. Uno de ellos y al que nos referiremos más adelante es el caso de los intangibles.

4. Divergencias en la apreciación del precio arm's length. Investigación de valor aduanera y auditoría impositiva

Los controles impositivos y los aduaneros se realizan en diferentes tiempos, lo que dificulta, o directamente impide, asegurar la aplicación de un valor uniforme. En efecto, el ingreso de los derechos se concreta con anterioridad al libramiento a plaza de la mercadería en tanto que el impuesto a las ganancias se determina después de finalizado el período fiscal.

Aún cuando el importador haya indicado en su declaración de destinación definitiva que la vinculación no había influido en el precio, quizás convencido de tal circunstancia, podría ser que la Aduana en una investigación de valor llegue a una conclusión contraria y pretenda aplicar los métodos alternativos, o que sea Impositiva quien pretenda el pago de una diferencia de impuesto a las ganancias por impugnar el precio de la importación.

Los sobre costos correspondientes a la falta de coordinación valorativa no se limitan a operaciones entre partes vinculadas atento a que el impuesto a las ganancias somete al mismo test de precios de transferencia a las operaciones con contrapartes domiciliadas en jurisdicciones de baja o nula imposición y, además contempla presunciones de valor para importaciones y exportaciones efectuadas entre terceros referidas a productos con precio internacional de público y notorio conocimiento.

4.1. Precio de Transferencia inferior al valor aceptable para la Aduana

¹⁰ Borrador sobre Cuestiones Temporales relativas a Precios de Transferencia, 6.6.12

4.1.2. Ajustes aduaneros

La Aduana puede objetar el precio de la transacción, en virtud del análisis efectuado conforme a los parámetros legales antes citados aplicando los métodos de validación aduanera y pretender el pago de una diferencia en los derechos de importación.

La inquietud se presenta acerca de la posibilidad para el contribuyente de reclamar a Impositiva ese mayor valor y consecuente costo de venta para reducir el impuesto a las ganancias. Si es derecho del contribuyente la consideración de un valor uniforme ante ambos ámbitos y, en tal sentido, si una resolución de Aduana tiene o debería tener efectos vinculantes para el organismo recaudador a todos los efectos, aduaneros e impositivos. Cómo afecta el EPT presentado oportunamente? Es posible de ser rectificado?

Habiendo objetado Aduana el precio de una operación vinculada por bajo y pretendiendo un ajuste, parece que se abren dos caminos, el primero acerca de la posibilidad para el contribuyente de defender el precio mediante el EPT y el segundo y opuesto, es la posibilidad de extender el efecto de la decisión aduanera al campo impositivo. Pero en este último caso o de fracasar la defensa planteada por el importador ante la Aduana, parece que los mecanismos de cuantificación del precio de mercado se separan siguiendo las reglas valorativas autónomas de cada disciplina, en contraposición con la deseada uniformidad.

Además, surge la inquietud acerca de la posibilidad de que un ajuste aduanero represente un alerta para las autoridades fiscales del país exportador (aspecto indiferente para la Aduana) atento a que si el precio es bajo respecto del valor de mercado, entonces el país exportador puede pretender un ajuste de precios de transferencia sobre el exportador. He aquí un punto de confluencia entre los intereses o apreciaciones de dos administraciones, una aduanera y otra fiscal. Existe actividad de intercambio de información o programas de colaboración entre fiscos con tal objetivo? Cual es la situación en Argentina?

4.1.3. Ajustes impositivos

Un ajuste practicado por Impositiva reduciendo el precio de transferencia de las importaciones (o el ajuste compensatorio incorporado por el contribuyente a su declaración jurada) puede ocasionar un sobrecosto aduanero consecuente de no haber fijado un valor de la transacción arm's length. El planteo ante tal situación es la necesidad de lograr el reconocimiento de Aduana del pago en exceso debido al abultamiento del precio de transferencia.

Además y sin perjuicio de haber pagado un derecho o arancel mayor al que le hubiera correspondido, el importador se enfrenta con la posibilidad de ser sancionado por haber errado en su declaración para destinación definitiva de importación afirmando que la vinculación ha incidido en el precio. Cabe preguntarse si resulta razonable que esa declaración inexacta que le ha perjudicado, una formalidad finalmente, sea objeto de sanción aduanera.

Además, cualquier medida armonizadora para nuestro país debería contemplar los efectos cambiarios.

Un compromiso en la armonización práctica de ambos regímenes se expone en una propuesta lanzada por la administración aduanera estadounidense en el mes de setiembre de 2001 para permitir la realización de ajustes post importación a los precios de transferencia a los fines aduaneros en un programa de reconciliación de los valores de transacción declarados. Estimamos que en caso de que tal normativa entre en vigor, los ajustes tendrán ambos signos, a favor o en contra del contribuyente, lo que lograría la armonización deseada. Cuales deberían ser las características de un régimen de conciliación de valores para Argentina?

4.2. Precio de Transferencia superior al valor aceptable para la Aduana

La situación opuesta, es decir que el precio de transferencia sea superior que el valor en Aduana, es una situación teórica para Argentina, pues los ajustes de precios de transferencia, fueren estos compensatorios o sea incorporados a la declaración jurada del impuesto o practicados por Impositiva en un procedimiento de determinación de oficio, actúan solamente hacia la suba de base imponible, lo cual se traducirá en un ajuste a la baja del precio de transferencia acordado en la importación. El único supuesto para la verificación de tal hipótesis es que Impositiva practicara un ajuste reconociendo un mayor valor de importación en el marco de un acuerdo mutuo con el estado exportador en calidad de ajuste correlativo para evitar la doble imposición.

5. Tratamiento de los intangibles ligados a los bienes importados

La mayor amplitud del análisis de precios de transferencia también se refleja en su objeto, que incluye a todas las operaciones entre partes vinculadas aún cuando no involucre bienes corpóreos, sino prestaciones de servicios, sean éstos técnicos, financieros o administrativos y a los intangibles. Pero estos conceptos también pueden quedar comprendidos en las valoraciones aduaneras.

Los intangibles que deben incorporarse al valor aduanero de los bienes son las regalías pagadas por el importador por el uso de marcas, patentes, diseños siempre que se relacionen con los bienes importados y que su pago sea una condición para la venta de tales bienes al adquirente, como puede ser el pago por asistencia técnica prestada fuera del país importador, pagos por el derecho a distribuir o revender los bienes (excepto el pago voluntario del adquirente para obtener el derecho de su distribución en un territorio determinado con exclusividad) y el pago de diseño, ingeniería y otros costos incurridos para la producción de los bienes. El valor del software también constituye parte del Valor de la Transacción.

La aplicación de estas previsiones suele ser conflictiva y requerir el análisis caso por caso. A efectos de lograr uniformidad en la interpretación del alcance de las previsiones del Acuerdo de Valor en este tema, el Comité Técnico Aduanero emitió el Comunicado 25.1 en el año 2011, definiendo que para determinar si una regalía está relacionada con los bienes importados a ser valuados debería considerarse si esos bienes incorporan la propiedad intelectual cubiertos por la licencia o son fabricados utilizando los mismos. También enumera cinco factores a examinar para

determinar si la regalía o la retribución por la licencia es pagada como condición de la venta. Uno de los aspectos que destaca es el análisis acerca de la vinculación entre las partes contratantes, pues en esos casos es más probable que se presenten situaciones en las que la retribución por la licencia o regalía deba incorporarse al valor de la transacción.

El análisis de las circunstancias y condiciones a verificarse para que proceda incluir en la base de imposición aduanera a los intangibles relacionados con los productos importados es de interés atento a las diferentes interpretaciones y situaciones de hecho que pueden verificarse. Hace también a la discusión académica una apreciación acerca de las interpretaciones vigentes en legislación comparada y en nuestro país, así como sobre los cuidados que los contribuyentes deberían cubrir en las pautas contractuales para evitar controversias.

En este punto también se advierte dificultades de convergencia entre los regímenes aduanero e impositivo en la comprobación del precio arm's length pues la incorporación del intangible en el valor aduanero implicaría la necesidad, a los fines impositivos, de uniformar el método y comparables para ambas operaciones, es decir para la transferencia de bienes y el devengamiento de cargos correspondiente al intangible o la necesidad de efectuar ajustes de comparabilidad. Vale entonces también la inquietud en cuanto a la aplicación de las posibles restricciones legales a la deducción de ciertos intangibles en tales circunstancias, como contempla la ley del impuesto a las ganancias para las marcas y patentes y al efecto en el régimen de retenciones en la fuente.

6. Las estrategias empresarias de Precios de Transferencia frente a los requerimientos administrativos

Evidentemente, haber errado en el precio de transferencia implica, para el importador una contingencia, sea en el campo aduanero o en el impositivo y ello más allá de las elucubraciones en cuanto a si el ahorro impositivo supera o no el sobre costo aduanero, conforme a las circunstancias de cada caso.

No es razonable ni deseable que una diferencia de apreciación entre el servicio aduanero y el impositivo frente a una regla que en esencia es la misma genere un sobre costo respecto de la imposición teóricamente prevista en ambos regímenes legales, al menos cuando no ha existido intención de obtener ventaja mediante la manipulación de los precios.

La mayor globalización trajo consigo mayor atención de las administraciones aduaneras sobre los precios de transferencia y, por ende, mayor presión fiscal. Entonces, cuáles serían las estrategias intergrupo para acotar los riesgos y los elementos o instrumentos legales deseables para lograr mayor seguridad y previsibilidad en los costos fiscales totales? La participación de la Aduana en los programas de Acuerdos Previos de Precios puede resultar una solución en la prevención de sobrecostos por incongruencias en la apreciación de los valores/precios acordados entre vinculadas. A este respecto la legislación argentina exhibe un considerable atraso al negarse a reglamentar un régimen de APAs.

7. Aspectos diferenciales en caso de valoración de exportaciones

En el caso de exportaciones la valuación no es real sino teórica, conforme la define el Código Aduanero¹¹, basada en el precio al que cualquier vendedor podría entregar la mercadería que se exportare como consecuencia de una venta. Ese valor debe ser el fijado entre partes independientes cuyas condiciones de verificación implica que el pago sea la única contraprestación, que el precio no se encuentre influenciado por relaciones comerciales o financieras y que no existan reversiones al vendedor¹².

En caso que la vinculación influya en el precio, se toma como base de valoración “la que mejor se adecua” entre las enumeradas en siete incisos del art. 748.

Es de sumo interés indagar en la posible compatibilidad de los métodos de valuación de las exportaciones con los métodos de precios de transferencia y en la posible defensa del precio pagado o por pagar mediante la presentación ante la Aduana del EPT.

Con relación a los gravámenes aduaneros a la exportación los intereses recaudatorios aplican en el mismo sentido que en el ámbito impositivo, no obstante lo cual los problemas antes mencionados tienen plena vigencia. En particular, los ajustes que pueden resultar impositivamente sobre los precios de transferencia de las exportaciones pueden configurar un antecedente para un ajuste de valor aduanero o viceversa?

8. Coordinación de información entre la sede aduanera y la impositiva

Es innegable que la coordinación y cooperación entre las oficinas aduaneras y las tributarias mejorará las posibilidades de un adecuado cumplimiento de los precios de transferencia. Esa filosofía es la que se ha impuesto y cada vez desarrollan más ampliamente las administraciones fiscales. Es también usual que las auditorías aduaneras deriven en fiscalizaciones impositivas aunque la situación inversa no es tan vista, al menos en el ámbito nacional.

Las Guías de Precios de OCDE dan cuenta de la aplicación, por parte de muchas administraciones aduaneras, del principio arm's length como un principio de comparación entre el valor atribuible a los bienes importados por empresas vinculadas y el valor para bienes similares importados por empresas independientes. También reconocen la utilidad de las valuaciones aduaneras a los fines de los precios de transferencia, dado que tales valuaciones se realizan al mismo momento en el que tiene lugar la transferencia de los bienes, que es cercano al momento relevante a los fines impositivos, es decir aquél en el que se celebra la transacción. La impresión es que estas afirmaciones implican reconocer la congruencia entre ambos regímenes en la fijación del valor de mercado.

¹¹ Código Aduanero, art. 745

¹² Código Aduanero, art. 742

La inquietud en este punto es recopilar los avances en legislación comparada y los antecedentes en nuestro país.

9. Síntesis de los puntos de análisis propuestos

9.1. Armonización de bases imponibles en importaciones

- El análisis de los métodos de constatación de precios o valores previstos en ambas legislaciones con el objeto de detectar similitudes y diferencias en pos de una propuesta armonizadora.
- Profundizar acerca de los elementos y alcance que debería contener el análisis de comparabilidad y la selección del método a los fines de precios de transferencia para posibilitar la utilización del EPT a fin de acreditar la no incidencia de la vinculación en el valor de la transacción.
- El orden secuencial contemplado en el Acuerdo de Valor, ¿se contrapone al criterio de selección del método más apropiado para precios de transferencia?
- Los métodos de valor aduanero sustractivo y reconstruido, ¿son compatibles con la aplicación del método del margen neto de la transacción?. El primer caso requeriría la aplicación de un indicador de rentabilidad de margen sobre ventas pero en el segundo, cómo compatibilizar la restricción impositiva que exige analizar la situación computando como *tested party* a la empresa local ante la posibilidad para el importador de elegir ese método de constatación.
- La circunstancia de que algunos métodos de precios de transferencia admiten la acumulación de operaciones, generalmente considerando su rentabilidad anual como indicador indirecto del precio, descalifican su aplicación para convalidar el carácter arm's length del valor de la transacción?. A ello se agrega la aplicación de medidas estadísticas no contempladas por los métodos del Acuerdo de Valor, pero tampoco prohibidas, a los fines de la constatación.
- ¿Existen diferencias inconciliables en la consideración temporal para la comparación, entre las previsiones aduaneras y las impositivas?
- ¿Es, o debería ser derecho del contribuyente la consideración de un valor uniforme para ambos campos- aduanero e impositivo- y, en tal sentido, una resolución de Aduana recaída en una investigación de valor, tiene o debería efectos vinculantes simultáneos para ambos regímenes? ¿El ajuste en alza del valor de la importación debe ser reconocido por Impositiva para ajustar en menos el impuesto a las ganancias? ¿Cómo afecta el EPT presentado oportunamente? Es posible de ser rectificado?

- Un ajuste practicado por Impositiva reduciendo el precio de transferencia de las importaciones (o el ajuste compensatorio incorporado por el contribuyente a su declaración jurada) puede implicar un sobrecargo aduanero consecuente de no haber fijado un valor de la transacción arm's length. El planteo ante tal situación es la posibilidad de lograr el reconocimiento de Aduana del pago en exceso debido al abultamiento del precio de transferencia y sin exposición a la aplicación de sanciones por declaración inexacta. También deberían considerarse los efectos cambiarios.
- Cuáles deberían ser las características de un régimen de conciliación de valores para Argentina?
- ¿Cuáles serían las estrategias intergrupo para acotar los riesgos y cuales los elementos o instrumentos legales deseables para lograr mayor seguridad y previsibilidad en los costos fiscales totales? ¿Un programa de APAs con inclusión del aspecto arancelario debería ser propuesto?

9.2. Armonización en el tratamiento de los intangibles

- El análisis de las circunstancias y condiciones a verificarse para que proceda incluir en la base de imposición aduanera a los intangibles relacionados con los productos importados atento a las diferentes interpretaciones y situaciones de hecho que pueden verificarse.
- La posibilidad de convergencia entre los regímenes aduanero e impositivo en la comprobación del precio arm's length cuando corresponde incorporar el intangible en el valor aduanero. Cuáles serían las implicancias en el análisis de precios de transferencia, en la selección del método y de los comparables así como otros aspectos en el ámbito del impuesto a las ganancias.

9.3. Armonización en las bases imponibles de las exportaciones

- Indagar en la posibilidad de compatibilidad de los métodos de valuación de las exportaciones con los métodos de precios de transferencia y de defensa del precio pagado o por pagar mediante la presentación ante la Aduana del EPT.
- Los ajustes que pueden resultar impositivamente sobre los precios de transferencia de las exportaciones, ¿pueden configurar un antecedente para un ajuste de valor aduanero o viceversa?

9.4. Coordinación administrativa

- Avances en legislación comparada y los antecedentes en nuestro país relativos a la coordinación y colaboración entre las administraciones aduaneras e impositivas en materia de valoraciones.

