

INT-1614

~~CEPAL (1614)~~

Borrador para discusión
Sólo para participantes

22 de Enero de 1996

CEPAL
Comisión Económica para América Latina y el Caribe

VIII Seminario Regional de Política Fiscal
Organizado por CEPAL/PNUD con el copatrocinio de FMI, BID y Banco Mundial

Santiago, Chile, 22-25 de Enero de 1996



***"BREVES NOTAS SOBRE LA DOCUMENTACIÓN EN MATERIA DE
TRANSFER PRICE"***

Victor Uckmar

**/ Las opiniones expresadas en este trabajo, el cual no ha sido sometido a revisión editorial, son de la exclusiva responsabilidad del autor y pueden no coincidir con las de la Organización.*

UNITED NATIONS ECONOMIC COMMISSION
FOR LATIN AMERICA AND THE CARIBBEAN

**VIII Seminario Regional de Política Fiscal
CEPAL**
(Santiago del Chile 22-25 gennaio 1996)

Prof. Victor Uckmar
Università di Genova

Breves notas sobre la documentación en materia de "transfer price" ()*

(*) Intervento tradotto in spagnolo dal dott. Angelo Barbato

1. Notable es la divergencia de la presión fiscal entre países industrialmente desarrollados y países en vía de desarrollo, y esto particularmente en relación con la tasación de la renta de empresa.

Tal divergencia es tendencialmente utilizada por las empresas multinacionales (MNEs) que, en la política de grupo, imperativamente deben aprovechar todas las oportunidades para mejorar su resultado económico global, bien sea mediante la adquisición de las materias primas en el País en que el costo sea menor, o la utilización del personal a más bajo salario, o la venta en el país donde se pueda maximizar el provecho, o bien situar la renta neta en el País con la menor carga fiscal.

Esta es la tendencia, que no siempre puede ser satisfecha por la presencia de elementos contrastantes: en un País la materia prima cuesta menos, pero no siempre se cuenta con la temporaneidad de las entregas o la uniformidad de la calidad; en otro los salarios son más bajos, pero la capacidad de trabajo es inferior; en un cierto país se pueden "alcanzar" precios de venta más ventajosos, pero con alto riesgo de recaudo o de transferencia de la divisa; el sistema fiscal de un país como máximo puede ser menos gravoso, pero es poco confiable por las incertidumbres o por los condicionamientos por parte de funcionarios deseosos de obtener provechos ilícitos!!

2. El ... más frecuentado "gimnasio" en el cual las MNEs se han entrenado para alcanzar ventajas fiscales en los últimos años es indudablemente el del "transfer price", que como se sabe ha sido objeto de particular atención por parte de las Naciones Unidas, sobre todo para la protección de los países en vía de desarrollo de las posiciones de fuerza de las MNEs, y del OECD en la óptica de reprimir la competencia desleal que se logra mediante artificiosas operaciones o condiciones contractuales en el ámbito del grupo para obtener un gravamen fiscal inferior respecto de la "normalidad".

Las políticas de los dos organismos no siempre han coincidido en los resultados: las reglas dictadas en materia de "transfer price" han determinado a veces la recuperación de materia imponible a los daños de países en vía de desarrollo (por ejemplo reduciendo el "valor" del precio de venta de materias

primas o elevando el correlativo para cesiones de derechos inmateriales para financiaciones infragrupo).

3. El OECD està formado prevalentemente por países industrializados y muy frecuentemente no son tenidos en cuenta los intereses de los Países "externos", por cierto de màxima coincidencia con los de las MNEs: las MNEs tienden a situar la renta cuanto màs sea posible en el precio de adquisiciòn, lo que genera como efecto de una parte incrementar los ingresos del país exportador de las "commodities" y de otra reducir materia imponible en los países con tasaciòn màs elevada que por consiguiente contrastan con los países exportadores.

Me doy cuenta que a las oficinas fiscales no les es permitido separarse de lo dispuesto por la ley en lo referente a las políticas de organismos internacionales o inclusive del propio gobierno, en un marco de cooperaciòn internacional; y así, por ejemplo, aceptar un precio de transferencia de las "commodities" màs elevado respecto del resultante de los criterios de ley. Ademàs es necesario evitar tambièn comportamientos de particular rigor, màs allà de las leyes, al aplicar las reglas o al pretender la documentaciòn idònea para sufragar los datos de referencia a fin de comprobar la rectitud del comportamiento.

4. Al respecto son sintomàticas las deformes reglas dictadas por el OECD y por los Estados Unidos para la documentaciòn como soporte del T.P..

En el informe OECD (cap. V) significativos son la invitaciòn a una notable "flexibilidad"; en muchos países se hace referencia al "prudent management principles", consintiendo la utilizaciòn de documentos aùn fuera de aquellos estrictamente fiscales y la recomendaciòn a las administraciones de balancer sus exigencias de documentaciòn con el costo y los gravàmenes que el contribuyente debe soportar a fin de obtenerla. Y así el contribuyente no està obligado a conservar la documentaciòn relativa a los periodos de impuesto ya no verificables; ni la Administraciòn puede pedir al contribuyente documentos que no estèn en su poder o que no sean fàcilmente obtenibles. El informe subraya en el par. 5.9. que los "transfer prices" deben basarse en informaciones, que puedan ser razonablemente obtenidas al momento en que

se fija el T.P., lo que impide a la Administración utilizar informaciones de las que se haya tenido conocimiento sucesivamente a dicho momento.

El cuadro de las informaciones mínimas prevé (par. 5.18):

1. una descripción de la actividad;
2. la estructura de la organización;
3. los enlaces de propiedad en el ámbito de la MNE;
4. el monto de las ventas y de los resultados operativos relativos a los últimos años que han precedido a la operación;
5. el nivel de las transacciones del contribuyente con las empresas extranjeras enlazadas, por ejemplo el monto de las ventas de bienes, de servicios, de los cánones para el arrendamiento de bienes patrimoniales, el uso y la transferencia de derechos inmateriales y la tasa de interés sobre los préstamos.

El par. 5.17 considera además relevantes: la individualización de las empresas enlazadas involucradas en la operación bajo control, la descripción de las funciones desarrolladas, las informaciones concernientes a transacciones u operaciones originadas con sujetos independientes. Deben además tomarse en consideración la naturaleza y los términos de la transacción, las condiciones económicas y las propiedades involucradas en las transacciones, de qué manera el producto o el servicio, derivante de la operación bajo control fluye entre las empresas asociadas, y las mutaciones en las condiciones comerciales o en las renegociaciones sucesivas.

Debe constatar que las "guidelines" concernientes a la documentación son muy flexibles y se dirigen a facilitar la valoración de las transacciones: prevalece siempre el principio del "prudent business management". Sin embargo (par. 5.14) el contribuyente debe tener presente que, no obstante las limitaciones a las solicitudes de documentación la Administración financiera debe proceder a la determinación del "arms length transfer pricing" aunque las informaciones disponibles sean incompletas. Para esto el contribuyente debe llevar una correcta contabilidad y suministrar aún voluntariamente una adecuada documentación.

Por el contrario las reglas vigentes en los Estados Unidos en lo que concierne a la documentación (Final Regulation en la Sect. 482 del Internal Revenue Code, en vigencia desde el 8 de julio de 1984) son mucho más rígidas. Entre

otras se prevé que la renta sea determinada a través del "best method of rule". Puede ocurrir que el contribuyente haya seguido un determinado "rule", predisponiendo la relativa documentación, pero que la Administración considere que para el caso deba seguirse un diferente "rule" para el cual el contribuyente no ha preparado la documentación adecuada para el mismo.

Problemas muy delicados surgen por ejemplo en la hipótesis en que una empresa, a fin de reforzar una propia empresa enlazada en el exterior o de conquistar un mercado extranjero, fije condiciones de particular favoritismo para la segunda. Con base en la Sect. 1.482-1 (d) (4) (8) Reg. debe suministrarse documentación en mérito:

1. a los costos soportados para lograr la estrategia de apoyo de la enlazada;
2. al objetivo de lograr en el futuro provechos razonables para compensar los costos;
3. a la extensión del periodo para el logro de la estrategia.

La documentación asume gran relevancia también en la determinación de las sanciones aplicables en el caso de un incorrecto "transfer price": alcanzando el 20% del mayor impuesto elevado al 40% si se ha dado una grave divergencia de valoración (que se da cuando la diferencia supere los 20 millones de dólares). Las sanciones son evitables siempre que sea demostrada la buena fe de comportamiento, para lo que se requiere una estrecha y compleja documentación (Sec. 1.6662 - 6T - (d) (2) (ii) (B) temp.reg.).

5. En el ámbito de la Unión Europea ha sido promulgado el Reglamento del 12 de septiembre de 1.990 que prevé un preciso procedimiento para resolver las controversias que pueden surgir entre las Administraciones y entre estas y los contribuyentes en la determinación del "transfer price", procedimiento que se acerca al arbitraje aunque no tiene todas las características, particularmente en lo concerniente a los efectos jurídicos.

La situación es casi análoga cuando los países involucrados se encuentren ligados por una convención contra las dobles imposiciones que prevea un procedimiento de composición amigable de las controversias.

La situación en cambio es dramática allí donde falten tales instrumentos, dándose lugar a dobles imposiciones y a veces a la reducción de ingresos a favor de países que necesitan de recursos para el desarrollo de su economía.

También bajo este perfil por cuanto cada vez es más deseable la constitución de una Corte internacional para la solución de las controversias fiscales, con posibilidad de acción directa de parte de los contribuyentes que se consideren perjudicados por las pretensiones de la Administración financiera del propio País o la del otro involucrado en la relación.

Pero para realizar esto es necesario superar, lo que no parece fácil – no obstante los clamorosos llamados a la cooperación internacional también en materia fiscal – por efecto de las oposiciones derivantes de anacronísticos celos por tutelar la soberanía estatal.

6. Las MNEs operantes intensamente en América Latina a través de sociedades controladas u organizaciones estables, que provean a la adquisición de bienes, particularmente "commodities" pero también productos industriales, o bien a la venta de bienes o cesión de servicios, no superan las doscientas. Considero que sería no solo oportuno sino necesario proceder a la creación de un banco de datos también a través del intercambio de información para la Administración de los Estados interesados.

Esto facilitaría enormemente la recolección de los datos de referencia para la determinación del "transfer price" asegurando además una uniformidad de tratamiento muy importante también a fin de evitar distorsión en la competencia.

Creo que sería deseable y bien aceptado por los méritos adquiridos – incluida la objetividad de comportamiento – confiar al CIAT la gestión del sugerido banco de datos relativos al "transfer price" que con la tecnología disponible – del computador al internet no parece presentar dificultad, al menos en el plano técnico! La buena voluntad no debería faltar!