

# LAS OPERACIONES COMERCIALES INTERNACIONALES Y SUS EFECTOS TRIBUTARIOS EN MÉXICO

José Luis Chávez Chávez<sup>1</sup>

Raquel Gordillo Ojeda<sup>2</sup>

## RESUMEN

La modernización y el cuidado en los procesos de fiscalización nacional e internacional, ayudara a que México cada día sea mejor fiscalizador de las obligaciones tributarias, tanto en el país como en el extranjero, el proceso administrativo fiscal tendrá que dar resultados los que han sido proyectados tanto en la Ley de Ingresos como en el ejercicio presupuestal, las técnicas de auditoria nacionales e internacionales juegan un papel crucial en estos eventos.

**Palabras claves:** Fiscalización, procesos, administración, verificación, intercambio.

## ABSTRACT

The modernization and the care in the processes of national and international drug control, will help to Mexico each day better auditing of tax obligations, both at home and abroad, the tax administration process will have to give the results that have been projected in both the Law of income as in the fiscal year, the audit techniques national and international play a crucial role in these events.

**Key words:** Tax auditing, processes, management, verification, interchange.

**Clasificación JEL:** K33, K34, K42.

---

Artículo recibido el 30 de Mayo de 2013 y autorizado el 18 de Agosto de 2013.

1 Profesor – Investigador en la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. E – mail: jluischavez2@hotmail.com

2 Profesora – Investigadora en la Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo.

## INTRODUCCIÓN

Al fisco mexicano hoy en día, le basta solamente con ser un recaudador de impuestos; tiene que cambiar sus esquemas de funcionamiento, una adecuada administración tributaria que cumpla las expectativas integrales (fiscalización y recaudación), dará como resultado la captación de más recursos para nuestro país, los esquemas tributarios paternalistas (tasas 0% de IVA, regímenes fiscales con reducción de impuestos) que lejos de ayudar a administrar adecuadamente son un problema que hace que no se cumplan con las metas tanto en la fiscalización local (México) como en el ámbito internacional.

Es por ello que se necesita contar con una verdadera modernización del SAT, para cumplir con los objetivos planeados, de igual manera el contar con intercambio de información eficiente y en tiempo por los países con los cuales México tiene celebrados tratados internacionales para evitar la doble tributación es muy relevante, el conformarnos en hacer consultas y éstas lleguen tarde, denota una falta de cuidado en un proceso a auditar, centrarse en las técnicas de auditoría nacionales e internacionales, con la finalidad de que simultáneamente se hagan verificaciones en la fiscalización del comercio internacional, vinculado con las empresas cautivas mexicanas, y así buscar una mejor recaudación de impuestos que beneficiaría al país en gran escala, con la finalidad de evitar con esto depender del precio del petróleo que constantemente provoca un desequilibrio mayor en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos del país.

De acuerdo con lo comentado, las Administraciones Tributarias enfrentan un desafío creciente ante las nuevas tipologías de evasión fiscal, en mayor medida aquéllas que se generan en el orden de las transacciones internacionales.

Es sensato afirmar que para contrarrestar estas maniobras los gobiernos deberán diseñar su estrategia en el orden legislativo y en el campo de la Administración impositiva. En el primero de ellos, la ley deberá contener medidas que obligatoriamente y bajo severas sanciones deberán cumplir los responsables de las empresas involucradas en cuanto a la exteriorización de este tipo de transacciones y en especial las que se llevan a cabo entre las empresas vinculadas, a efectos de que respeten el criterio de “arm’s length” y determinen correctamente el impuesto a la renta. En el segundo, y en particular en los casos en los que existe convenio para evitar la doble imposición internacional o acuerdos para el intercambio de información y/o asistencia administrativa mutua, se institucionalice la obligación de informar al organismo recaudador en forma periódica de las operaciones

realizadas con empresas vinculadas, los precios a los cuales se realizaron las mismas y los pagos realizados al sujeto vinculado residente en un Estado Contratante.

Todo ello, sin perjuicio de que también deberá perfeccionarse la obtención de información relativa a las transacciones que se realizan entre entes no vinculados a efectos de detectar las anomalías que puedan producirse mediante el manipuleo de los precios, tanto en el comercio de importación como de exportación.

Sin embargo, por la importancia o influencia que ejercen las empresas vinculadas, en algunos aspectos haremos brevemente referencia a las operaciones que se llevan a cabo en el ámbito internacional entre ellas, sin que ello implique abrir juicio previo en el sentido de que éstas en todos los casos alteran los precios en sus operaciones interempresas.

### **La administración tributaria**

El incremento de los fenómenos de evasión y elusión fiscal internacional obliga a una cooperación entre los países y en particular al desarrollo de nuevas estrategias y metodologías para combatirlos por parte de las administraciones tributarias de los distintos países involucrados en los que operan las empresas.

La gran dificultad que se presenta en la fiscalización del comercio internacional y con singularidad en las empresas transnacionales es la limitación de la soberanía de los Estados, pues ella termina en sus fronteras.

Esta limitación impide a la auditoría fiscal o inspección contar con información del exterior, es decir de los países en los cuales se encuentran las empresas afiliadas. Es por ello, que la fiscalización debe contar con la colaboración y buena voluntad de la empresa fiscalizada en el suministro de información.

Asimismo, es importante lograr con otros países acuerdos que permitan el intercambio de información y prevean la actuación simultánea de las administraciones tributarias en contribuyentes interrelacionados y empresas vinculadas.

Al referirse al Mercosur, y a las posibilidades de colaboración entre los países que lo integran, Pita resalta "... la cooperación mutua entre las administraciones tributarias de estos países, sea a través del intercambio de informaciones tributarias o de otras modalidades, tales como la asistencia para la recaudación o fiscalización de los tributos.<sup>3</sup> El intercambio de

3 PITA, Claudino, "Las administraciones tributarias frente a la integración económica (MERCOSUR)", rev. "Criterios tributarios", No. 101, XI, enero 1996, pág. 52,

información representa una necesidad para el desarrollo eficaz de las funciones de la administración tributaria”, destacando que “Se puede afirmar que el cometido de control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa sino administrar información”.

La trascendencia del tema relativo al intercambio de información es tal que los países a través de distintos instrumentos pretenden institucionalizarlo.

### **Intercambio de información**

En la fiscalización de las empresas transnacionales se presentan una serie de problemas. Además del señalado en cuanto al límite de la soberanía del Estado que restringe el desenvolvimiento de la Administración, ésta debe considerar que la organización y el poder de decisión de aquéllas traspasan las fronteras.

Sin perjuicio de resaltar la importancia que reviste la existencia de un marco jurídico adecuado que persiga evitar la manipulación de los precios de transferencia, pues carecer de él constituyó una importante restricción al desenvolvimiento de la administración tributaria, ésta deberá diseñar una estrategia basada en técnicas y metodologías que permitan llevar a cabo investigaciones con profundidad a fin de verificar si las empresas han cumplido con el principio aludido.<sup>4</sup>

No cabe duda que esta labor deberá concretarse con equipos de trabajo interdisciplinarios, integrados por recursos humanos altamente capacitados, que superen la barrera de los idiomas extranjeros y resulten idóneos en el procesamiento electrónico de datos. Esto último por la importancia que adquieren y adquirirán en el futuro los ambientes computarizados (véase “4”).

Estas investigaciones se deben realizar tanto en la importación o exportación de bienes tangibles como también en lo concerniente a bienes intangibles y productos no estandarizados, a pesar de las dificultades que emergen en este sentido. Un aspecto a considerar es la determinación adecuada de los gastos que deben considerarse a los efectos fiscales como imputables a las distintas entidades de una empresa transnacional o pagados por ellas, “... en particular los gastos realizados por la sede o imputados a una sucursal u otro establecimiento permanente o realizados por una empresa matriz e imputados a una filial...”<sup>5</sup>

---

A.M.F.E.D.G.I., Buenos Aires Argentina.

4 Naciones Unidas, trabajo cit. Nota 20 pág. 6.

5 Esquemas de evasión y evitación...”cit. Departamento de Ingresos de Canadá (Tributación) pág. 378.

Tal como lo indica el trabajo de Naciones Unidas agregando que dicha investigación, proveniente de un intercambio de información entre las administraciones tributarias, "... podría incluir la relación de los gastos de investigación y desarrollo, los gastos del suministro de servicios administrativos, jurídicos y de asistencia técnica y los gastos efectivamente realizados por la sede o la empresa matriz pagaderos a terceros en materia de intereses de préstamos, regalías, tasas, comisiones, etcétera...".<sup>6</sup>

En casi todos los casos el objetivo es verificar que a través de distintas operaciones no se transfieran utilidades a otros fiscos de fuera de fronteras bajo figuras jurídicas inadecuadas que no reflejan la realidad de los hechos.

Al respecto, se señaló casi dos décadas atrás: "Ningún país puede tener completo éxito en el ataque contra las actividades de las transnacionales debido a que el poder de cada país se detiene en sus fronteras y las transnacionales no reconocen fronteras. El dinero generalmente se moviliza sin impedimentos y las comunicaciones son prácticamente instantáneas. Debido a estas circunstancias, en nuestra condición de recaudadores de impuestos que actúan en representación de los países involucrados, siempre nos encontramos retrasados, siempre lentos y siempre obstaculizados en nuestras investigaciones. Por lo tanto, hasta que se establezca alguna medida de cooperación internacional que permita que los países involucrados en la misma multinacional se ayuden entre sí, ningún país de por sí podrá tener total éxito en la prevención de este tipo de elusión tributaria"<sup>7</sup>.

En la VII Reunión del Grupo Ad Hoc de Expertos en Cooperación Fiscal Internacional (ECOSOC)<sup>8</sup> se recomendó la suscripción de acuerdos exclusivos ad hoc de intercambio de información y/o asistencia administrativa conjunta que no implican la suscripción de acuerdos para evitar la doble imposición internacional.

El intercambio de información resultará de utilidad en la etapa de estudio e investigación -etapa de inteligencia- o en curso de una fiscalización. Esta última podrá realizarse en forma independiente, es decir autónoma o concomitante con el país de la sede o el de la filial o sucursal (o viceversa) siempre y cuando se haya suscripto el respectivo acuerdo de cooperación para el intercambio de información y/o asistencia administrativa.

Si no hubiese Convenio la investigación se torna altamente complicada, en particular para reunir información que permita verificar la realidad de los precios de las transacciones. No obstante, habrá que utilizar otros recursos para procurarse la información de terceros necesaria a tales efectos.

6 Véase Bol, D.G.I. No. 512, agosto del 2009, cit, en trabajo de FIGUEROA, A.H., cit. 1251.

7 "Esquemas de evasión y evitación..." cit, Departamento de Ingresos de Canadá (tributación), pag. 378.

8 Véase Bol, D.G.I. No. 512, agosto del 2009, cit, en trabajo de FIGUEROA, A.H., cit. 1251.

Para los bienes tangibles, la información de aduana puede resultar valiosa, como así también oficiar a las embajadas y consulados y otros entes. Sin perjuicio de ello, se debería lograr información de empresas cuya actividad fuere análoga y en particular información sobre transferencias bancarias entre los sujetos vinculados, etc.

En la actualidad, la globalización económica, la liberación de los mercados de bienes y servicios, la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación administrativa entre los países para enfrentar a las nuevas formas de elusión y evasión fiscal. Los acuerdos firmados entre los países para evitar la doble imposición internacional prevén la aplicación del principio “arm’s length” para las transacciones entre las empresas vinculadas, así como el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes para la aplicación de tales Convenios y de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos comprendidos en los mismos.

Prevén que las informaciones así intercambiadas serán mantenidas en secreto y sólo se los podrán revelar a personas o autoridades (incluyendo tribunales judiciales o administrativos competentes) vinculados a la liquidación o recaudación de impuestos objeto del Convenio.

El modelo de Convenio tipo para evitar la doble imposición a la renta y al patrimonio de la O.C.D.E. en su artículo 26 establece que: “Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o en Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria al Convenio”. Se limita el uso de la información a los fines fiscales y se establecen los requisitos para los casos en que un Estado Contratante no esté obligado al suministro de la información requerida.

Con respecto a este tipo de asistencia mutua se expresó: “...dicho procedimiento suele ser muy lento, en vista de lo cual los resultados a menudo no son correctos. Las respuestas a solicitudes de información llegan tarde, no son completas o no llegan nunca. Se producen malentendidos, muchas veces debido a las barreras del idioma. Con frecuencia, los Fiscos de los países interesados tienen intereses encontrados...”<sup>9</sup>. Al respecto, hace notar Cordón Ezquerro<sup>10</sup> que la redacción del artículo 26 del

9 URBNER, Gustavo, “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Bol. D.G.I. No. 359, noviembre del 2003, pag. 607.

10 CORDON, Esquerro Teodoro, “El proceso de armonización Fiscal en la Unión Europea”, rev. Criterios tributarios, A.M.F.E.D.G.I. No. 113, año XII.

modelo de Convenio tipo citado, deriva un doble propósito perseguido en los intercambios de información: asegurar el correcto cumplimiento del Convenio, y asegurar la aplicación de las leyes tributarias a los sujetos del convenio.

La Comunidad Económica Europea, mediante la Directiva 77/799/CEE, (1977), relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en la necesidad de hacer frente al fraude y a la evasión fiscal, extendió las facultades de información no sólo en lo referente a los impuestos directos, impuesto sobre la renta, sobre sociedades y sobre el patrimonio, sino también al IVA y a los Impuestos Especiales.

Con respecto a la asistencia mutua Cerdón Ezquerro señaló que "...el fraude fiscal internacional sólo puede ser combatido mediante actuaciones conjuntas a nivel internacional de los Estados afectados"<sup>11</sup>. La Directiva reconoce que la colaboración entre administraciones tributarias sobre la base de acuerdos bilaterales es incapaz de hacer frente a las nuevas formas de fraude y de evasión fiscal que adoptan cada vez más un carácter multinacional. Por ello, propone intensificar la colaboración entre administraciones fiscales en el interior de la comunidad sobre la base de principios y normas comunes.

En tal sentido, se obliga a los miembros a intercambiar informaciones relativas a casos concretos debiendo el Estado requerido realizar las averiguaciones para obtener las mismas. Es importante resaltar que la Directiva prevé también la obligatoriedad de suministrar información -en forma espontánea- por parte de los Estados miembros que pueda resultar útil para el cálculo correcto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, en particular cuando aparezca una transferencia ficticia de beneficios entre empresas situadas en Estados miembros diferentes, o, cuando estas transacciones entre empresas situadas en dos Estados miembros se realicen por mediación de un tercer país con objeto de gozar de ventajas fiscales o cuando el impuesto haya sido o pueda ser eludido por una u otra razón.

Es importante destacar que también el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a través de un Grupo de Trabajo (Guatemala 1990) elaboró un Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información<sup>12</sup> teniendo en cuenta el Convenio del Consejo de Europa y el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados

---

11 CORDON, Esquerro Teodoro, "La Asistencia Mutua entre las administraciones Tributarias en el Ámbito de los Impuestos Directos" Boletín D.G.I. 486, junio del 2003, pag. 625. Buenos Aires Argentina.

12 PITA, Claudino, trabajo, cit.

Unidos. El Modelo CIAT contiene tres metodologías de información, a) Intercambio de Información Habitual o Automático; b) Intercambio de Información Espontáneo y c) Información Específica.

En el intercambio de información se está avanzando aceleradamente. Una prueba de ello que ante algunas dificultades prácticas en tal intercambio, que surgen de la diversidad de formularios y de lenguaje de los distintos países, la OCDE<sup>13</sup> ha sugerido una serie de códigos, que al ser utilizados por las distintas administraciones permiten identificar el concepto, aún sin conocer el idioma. Por ejemplo, el ítem 3 indica el nombre de quien paga y el 10 a) identifica el pago de dividendos de una subsidiaria a la principal. En 1990 fue decidido utilizar formas magnéticas, de modo que la información recibida en “diskette” se pueda almacenar sin correr riesgos de errores o demoras.

Los Estados Unidos también han llevado adelante tratados denominados Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (AIITs) con un número de países caribeños y latinoamericanos. “La creación y desarrollo de más de estos programas interactivos internacionales será importante para mejorar los esfuerzos administrativos, a fin de lograr mayor cumplimiento por parte de los contribuyentes propensos a la elusión”<sup>14</sup>. A través de los “AIITs” se intenta conformar una efectiva red de programas de intercambio de información.

De igual manera, los Estados Unidos han desarrollado un Código de Buena Práctica relacionado con los intercambios de información el cual ese país y sus contrapartes en los tratados establecen y se comprometen a respetar con normas de calidad en cuanto al modo en que cumplen con sus obligaciones.

No cabe duda que la celebración de acuerdos sobre intercambio de información tributaria complementados con asistencia administrativa recíproca entre los países, facilitará la lucha contra el fraude y la evasión tributaria internacional. Dicha información servirá de soporte para detectar los casos anómalos, revistiendo suma importancia en el proceso fiscalizador el estudio previo de los indicadores de evasión tributaria que auxiliarán al investigador al observar los problemas que enfrenta y permitirán al inspector o auditor fiscal llevar a cabo su trabajo con la debida eficacia.

---

13 Un análisis detallado puede verse en. OCDE. Tax information Exchange between, OECD, Member- Countries. A survey of Current Practices. Paris, 2004, cit. por LOPEZ., A.R. op. cit.

14 SERVICIO DE IMPUESTOS EXTERNOS, (EE.UU.) “La lucha contra el fraude tributario internacional”. Conferencia técnica del CIAT, “France, 1996” Paris Francia 1995, “Criterios Tributarios”, año XI, No. 106, pag. 25, Buenos Aires Argentina.



No cabe duda que el tema de los precios de transferencia y las transacciones entre contribuyentes del país y contribuyentes de los paraísos fiscales amerita su profundización e investigación al asumir particular importancia por la cantidad y magnitud de las operaciones que realizan entre sí empresas vinculadas y los efectos que pueden derivarse cuando los precios de transferencia no respetan el principio del operador independiente.

En proceso de globalización, el incremento de las transacciones interempresa constituye una de las características importantes de fines del siglo XX y principios del siglo XXI, configurando la mayor magnitud del comercio mundial y de las prestaciones tecnológicas, regalías, asistencia técnica, etc. Por estas razones, la Administración tributaria, sin perjuicio de las modificaciones que a nivel legal deberá efectuarse en el sistema tributario, en particular a través función de fiscalización deberá verificar la realidad de los precios y las operaciones declaradas por los contribuyentes residentes vinculados, utilizando las modernas técnicas de auditoría fiscal que comprendan el procesamiento electrónico de datos y cuenten con el apropiado apoyo tecnológico.

### **Verificaciones simultáneas en la fiscalización.**

El objeto principal de una fiscalización a una empresa local vinculada, es verificar la correcta delimitación de beneficios o quebrantos entre ella y las del extranjero relacionadas.

La función de fiscalización, tanto en su tarea de análisis o estudio, selección de casos y preauditoría, así como en la ejecución de la labor fiscalizadora, deberá reunir la información suficiente y elementos que le permita determinar razonablemente el valor justo de mercado en todo tipo de operaciones, es decir verificar que los precios de transferencia no resulten ficticios manipulándose de esa forma las utilidades en los países donde la fiscalidad es más alta y que resulten mayores en los países donde ella es más baja.

Esto significa que las empresas vinculadas situadas en distintos países pueden acordar los precios en forma artificial por los bienes o servicios que se entreguen o que presten mutuamente. Por ejemplo: una empresa residente en una jurisdicción de alta fiscalidad puede cobrar a una empresa extranjera vinculada residente en un país donde la presión fiscal es más baja gastos de administración u otros gastos tales como uso de tecnologías, patentes, alquileres, etc. a precios artificialmente bajos. “La ocultación brindada por la fijación de precios de referencia es aún más difícil de

descubrir cuando las empresas vinculadas del caso no tienen enlaces visibles y parecen ser entidades totalmente desvinculadas<sup>15</sup>, circunstancia que denota la complejidad de la labor fiscalizadora en campo de las transacciones internacionales.

Además de las limitaciones de carácter jurídico que pueden cercenar el desarrollo de la investigación y en el logro de información a efectos de generar pautas y normas válidas para emprender con eficiencia las acciones de fiscalización, es necesario contar con equipos o grupos de expertos interdisciplinarios, capacitados para la tarea de análisis de la información que se logra en el país o provenientes del exterior, por ejemplo a través de las inspecciones simultáneas si al efecto lo permite el acuerdo mutuo con el respectivo o respectivos Estados, o a través de otros medios.

Las fiscalizaciones simultáneas conforman un aspecto de la asistencia mutua entre las administraciones tributarias de los distintos países y no cabe duda que el factor más importante sea la obtención de información exacta que permita con seguridad obtener los resultados perseguidos, esto es la verificación de los precios en las transacciones. De acuerdo con la definición dada en el Modelo de Acuerdo de Compromiso de Fiscalizaciones Tributarias Simultáneas de la OCDE <sup>16</sup>, la forma de asistencia mutua en este sentido, configura un acuerdo entre dos o más partes para fiscalizar simultánea e independientemente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, en los cuales todas ellas tienen un interés común o relacionado, con el propósito de intercambiar cualquier información relevante que obtenga.

El “Informe del Comité de Asuntos Fiscales” de la OCDE señala que las fiscalizaciones tributarias simultáneas se encuentran incluidas en el intercambio de información previsto en el artículo 26 de la Convención Modelo de la OCDE. Esto significa que un tratado bilateral para evitar la doble imposición internacional que adoptara tal modelo, ofrecería a las autoridades competentes la base legal necesaria para instrumentar esta modalidad de asistencia mutua.

---

15 Véase departamento de Ingresos de Canadá (Tributación), op. cit. pág. 386 y siguientes, se detalla los indicadores subdivididos en cuatro tipos, en relación a: A) Asuntos Generales. B) Naturaleza del Comercio. C) Balance. D) Partidas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

16 En Estados Unidos de América, se ha organizado un cuerpo especial en el Internal Revenue Service de 500 inspectores en el área de precios de transferencia. Esto empezó a finales de la década del 20, empezaron a trabajar en este tema porque notaron que las subsidiarias americanas que actuaban en el exterior estaban bajando sus utilidades reduciéndolas artificialmente significando ello una mejor Recaudación.

El “Informe” aludido en el párrafo anterior recomienda la conveniencia de efectuar un uso intensivo de las fiscalizaciones simultáneas respecto de los precios de transferencia, frente al incremento operado en la internacionalización del comercio y los negocios y la complejidad de las transacciones de las empresas multinacionales.

A modo de ejemplo, es interesante destacar que la Directiva N° 77/799/CEE citada en el punto anterior, reconoce que el fraude fiscal internacional sólo puede ser combatido mediante actuaciones conjuntas a nivel internacional de los Estados afectados. En España tal directiva ha sido desarrollada por el R.D. N° 1.326/1987 el que se refiere a las “Modalidades del intercambio de información” entre las autoridades competentes de los Estados miembros para la correcta liquidación de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Entre ellas se prevé la “...la posibilidad de autorizar la presencia del personal de la Administración fiscal de otro Estado ‘incluso en el desarrollo de las actuaciones de la inspección de los Tributos’”.<sup>17</sup> Como advierte Cerdón Ezquerro<sup>18</sup> la cuestión es delicada por cuanto una actuación de este tipo atentaría contra la soberanía nacional. Cabría dilucidar si la presencia del agente o inspector extranjero significa la intervención activa en una actuación de verificación o de obtención de información, o pasivamente como mero oyente ante el contribuyente, ante una actuación conjunta con los auditores fiscales del otro Estado. En este último caso, entiende el autor que podría ser posible, pero que deberá contar con el consentimiento expreso del contribuyente, resaltando que aún en este caso debería constar de modo fehaciente la obligación de secreto y sigilo del funcionario extranjero avalada en base al artículo 7° de la Directiva, por la autoridad competente de su país.

Aspecto muy diferente es el desplazamiento de funcionarios para mantener entrevistas e informarse con los funcionarios nacionales del otro Estado. Sin embargo, hoy la tecnología digital permite el intercambio de información en tiempo real y nada obstaría a emprender inspecciones simultáneas entre varios países sobre un determinado contribuyente cuando las evidencias lo ameriten y la legislación tributaria lo permita

---

17 Primero atacaron este tema y a partir de los años 80 atacaron el tema de las subsidiarias de empresas extranjeras que actuaban localmente en los Estados Unidos, porque a través de un estudio efectuado en forma conjunta con el Departamento del Tesoro y el servicio de Rentas Internas destacaron que la media de beneficio que estaban dando esas empresas instaladas en los Estados Unidos era muy baja en relación a la media normal que tenía en otras partes del mundo, o sea que no solamente el problema se planteaba con las subsidiarias en el exterior sino con las subsidiarias de empresas extranjeras que actuaban dentro de los Estados Unidos...”. (véase FIGUEROA, Antonio Hugo. “Renta Mundial: Precios de Transferencia...”, en cuanto congreso tributario pág. 618/619, C.P.C.E.F., 1996.

18 Naciones Unidas, op. cit. en nota 20 pág. 29.

procediendo al intercambio de información por medio de tal tecnología, sin el desplazamiento personal comentado. No obstante, en algunas oportunidades estos desplazamientos pueden ser útiles para completar el marco de la investigación.

No obstante la complejidad de la tarea, la lucha contra el fraude y la elusión fiscal internacional, sólo puede lograrse mediante la preparación de cuerpos especializados y la suscripción de tratados de intercambio de información y asistencia mutua entre los países. Los esfuerzos que se lleven a cabo sin considerar estos parámetros resultarán estériles e incrementarán indebidamente los costos de las administraciones tributarias no sólo en la vía administrativa sino también en la judicial, donde resultará difícil lograr una doctrina favorable ante la carencia de elementos probatorios.

En las transacciones entre empresas vinculadas, la ley argentina del impuesto a las ganancias, respeta las Normas de Información Financiera para determinar la ganancia neta de fuente argentina de las sucursales y demás establecimientos de empresas, personas o entidades del extranjero que operan en el país, es decir que cada establecimiento de una empresa que se extiende a varios países debe ser considerado como una empresa independiente, siempre que sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, con las limitaciones que establece para préstamos y contratos regidos por la ley de transferencia de tecnología.

El legislador recoge la norma del operador independiente internacionalmente reconocido para la delimitación de ingresos. Esta norma se basa en que un empresario independiente no trabajaría, a la larga, sin obtener un beneficio. La misma norma es reflejada por diversas disposiciones de otros países (v.g., "Section 482 IRS" de EE.UU.).

Sin embargo, sólo cuando no se cumplimenten los requisitos previstos para considerar las operaciones celebradas entre partes independientes, "... las prestaciones se tratarán con arreglo a las normas que regulan el aporte y la utilidad".

Otra norma de la ley argentina tendiente a ejercer un control sobre las transacciones internacionales a fin de que ellas se ajusten a los precios de mercado, se encuentra en el artículo 8° de la ley que establece los principios para determinar la ganancia de fuente argentina en las operaciones de exportación e importación, previendo la existencia de vinculación económica entre las partes, aspecto que admite la prueba en contrario, cuando los precios sean inferiores al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino para el primer caso, o 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 hasta la República.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, consideró que la presunción legal no es aplicable si la existencia de vinculación económica no se exteriorizaba en función de sus manifestaciones más aceptables, como lo son la propiedad del capital, subordinación orgánica o convenios de integración, señalando que “de lo contrario, cualquier diferencia de precio, por ínfima que fuera que un importador pudiera haber obtenido del extranjero, por el libre juego de la oferta y la demanda se tendrá que tener necesariamente como prueba incontrovertible de vinculación económica sin admitir la prueba en contrario que acepta la ley”<sup>19</sup>.

Para Reig estos fundamentos por sí solos no interpretan acabadamente el sentido de la norma que, a nuestro juicio, da al Fisco facultades de modificación del precio estipulado aún en casos en que, conforme a tales criterios básicos, no se llega a entender existente la vinculación económica. Luego de comentar que el problema de los precios de transferencia no es de aparición reciente, pero su importancia se ha acrecentado notablemente en las últimas décadas, señala “...debiera a nuestro juicio, coincidiendo con Figueroa, definirse la vinculación económica en el comercio internacional sobre la base de la participación de un determinado por ciento en el capital de las empresas importadoras y exportadoras, complementando con el criterio de dirección efectiva y, en los casos de empresas que encuadren en dicho concepto, hacer obligatorio que se efectúe la declaración del impuesto a la autoridad de aplicación y control, agregando información adicional acerca del importe de las transacciones realizadas con las empresas del exterior vinculadas, para que esta autoridad tenga elementos para orientar la verificación de los precios de transferencia (lo destacado es nuestro).

Ello complementando asimismo, con una definición más precisa del precio a tener en cuenta, como sería la sugerida por la OCDE “valor normal de mercado abierto” en lugar de mencionar simplemente “precio mayorista”, sea de origen o destino, dando al contribuyente la posibilidad de justificar diferencias mediante consideración de las circunstancias que llevaron a la transacción controlada, para fijar el mismo en un punto que mejor las refleje. Esta principal normativa que se sugiere, se complementaría manteniendo la presunción actual en los casos en que ostensiblemente los precios se alejen de los normales de mercado abierto, caso éste en que la prueba de la inexistencia de vinculación económica y de la realidad de que

---

19 Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE “Precios de Transferencia y Transferenciala OCDE :a 20 prencia...as extranjeras que actuaban dentro de los Estados Unidos...n las subsidiarias en, pauta para empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (1995), op. cit. Por FIGUEROA, Antonio, ob. Cit., Bol. D.G.I. No. 512 agosto de 1996, pág. 1236.

el precio se corresponde con las circunstancias de la transacción efectuada debe estar a cargo del contribuyente”.

Existe consenso doctrinario en modificar la legislación vigente a efectos de no afectar el legítimo interés fiscal del Estado argentino y otorgar certeza al contribuyente y a la Administración Tributaria. Esta última contaría así con el debido marco jurídico para operar eficazmente en su función de control, más aún si se exige el suministro de información con relación a las operaciones internacionales que llevan a cabo las empresas vinculadas. Dicha información rutinaria, para lo cual estaría legalmente autorizado el organismo recaudador a recabar, permitiría una evaluación continua, destacando Figueroa<sup>20</sup> que en tal sentido sería conveniente además, conformar un área especializada -con personal calificado- a los efectos de “... mantener un adecuado grado de control sobre los precios de transferencia. En este supuesto, la ecuación costo-beneficio parece inclinarse, decididamente por el último de los factores involucrados”.

La verificación de que se ha violado el criterio de “arm’s length”, implica adoptar la regla “sustancia vs. forma” o “abuso de las formas legales” aludidos, la que es consagrada particularmente en la legislación tributaria de otros países. En Argentina las disposiciones contenidas en el artículo 12 de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario- permite su aplicación ante la adopción de formas legales inadecuadas. Vicchi<sup>21</sup> al tratar a la elusión fiscal internacional entiende que “... que nuestros tribunales no dudarían en aplicar estos principios -se refiere a los contenidos en los artículos 11 y 12 de la Ley N° 11.683- a efectos de solucionar los casos sometidos a su jurisdicción relativos a la interpretación en la aplicación de un tratado impositivo, si tales principios resultaran adecuados para su solución”, aludiendo a aquellos casos de controversias sobre precios de transferencia que se plantean entre contribuyentes y la administración tributaria o entre las administraciones tributarias de distintos países, ante el abuso de las fórmulas y estructuras legales inadecuadas. Recuerda el autor citado que este principio fue especialmente aplicado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación durante el periodo 1973-1976 y que no se han verificado en los últimos años, en la práctica, casos para los cuales se haya debido recurrir a este criterio interpretativo.

En nuestra opinión ello es una demostración más de las dificultades que se presentan en los hechos a la Administración Tributaria, en particular a

---

20 CORDON, Esquerro, Teodoro, op. cit. Bol. D.G.I. No. 486, junio 199, pág. 627.

21 Suprema Corte de Justicia de la Nación. “E. Loussinian S.A.C.I.F.A.”2/09/93, Fallos: 305:1411. CORDON, Esquerro, Teodoro, op. cit. Bol. D.G.I. No. 486, junio 199, pág. 627.

través de la función de fiscalización, para probar la violación a los requisitos del artículo 14 de la ley.

La solución deberá otorgarse mediante la reforma de la Ley del Impuesto a las Ganancias que posibilite un control efectivo de los precios de transferencia, conformando un marco de regulaciones, guías, directrices o pautas que faciliten la acción de la Administración Tributaria. Expresa al respecto Figueroa "... quizás resultara conveniente que en una primera fase, los países latinoamericanos adoptaran en sus legislaciones normas amplias que les otorguen la mayor flexibilidad posible en cuanto a la elección de los métodos o mecanismos aplicables para ajustar los precios de transferencia.

A título de ejemplo, cabe señalar que el artículo 57 del Código Fiscal de Francia, se refiere al ajuste de las rentas indirectamente transferidas a empresas del exterior a los fines de su correcta asignación o apropiación, en tanto que la legislación de Holanda dispone la no deducibilidad de las distribuciones directas o indirectas de utilidades, cualquiera sea la denominación que se les otorgue y la forma en que se realicen". Las legislaciones tributarias deberán adecuarse al nuevo desafío que la globalización económica genera, y no cabe duda que la fiscalización de las transacciones internacionales conforman un desafío para la Administración impositiva a los efectos de su debido control.

## **CONCLUSIONES**

Una verdadera reforma a las leyes fiscales por el Congreso Mexicano, será un detonante de actualización y modernización de los esquemas tributarios, el simplemente parchar y corregir artículos de leyes fiscales no conducirá a las necesidades que exige México, por otro lado, el contar con una adecuada administración tributaria que promueva la eficacia y transparencia en la recaudación de impuestos será un eje que conlleve a la aplicación de técnicas y procedimientos nacionales e internacionales de auditoría confiables, que permitan que la información solicitada a terceras personas, mediante compulsas nacionales e internacionales, el legislador obtendrá mayor certidumbre en la elaboración de leyes fiscales, el celebrar convenios de intercambio de información con la finalidad de evitar la doble tributación en México y que la información requerida por las autoridades fiscales mexicanas llegue en tiempo y forma, hará que se detecte con mayor facilidad a aquellos contribuyentes evasores.

Habrà que preguntarse qué tan eficiente es la recaudación de impuestos en materia de comercio exterior, y veremos que los tratados internacionales contemplan muy pocos elementos legales en la materia que

nos ocupa, todas las acciones que las autoridades fiscalizadoras emprendan, seguramente darán buenos resultados, siempre y cuando se observe un marco de legalidad y solidez en las estructuras de ley que se dictan.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- PITA, Claudino, “Las administraciones tributarias frente a la integración económica (MERCOSUR), rev. “Criterios tributarios”, No. 101, XI, enero 2008, pág. 52, A.M.F.E.D.G.I., Buenos Aires Argentina.
- NACIONES UNIDAS, nota 20, pag. 6. 2009
- Esquemas de evasión y evitación...” cit, Departamento de Ingresos de Canadá (tributación) 2009
- Bol, D.G.I. No. 512, agosto del 2009, cit, en trabajo de FIGUEROA, A.H., cit. 1251.
- URBNER, Gustavo, “Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal”. Bol. D.G.I. No. 359, noviembre del 2003.
- CORDON, Esquerro Teodoro, “El proceso de armonización Fiscal en la Unión Europea”, rev. Criterios tributarios, A.M.F.E.D.G.I. No. 113, año XII.
- CORDON, Esquerro Teodoro,” La Asistencia Mutua entre las administraciones Tributarias en el Ámbito de los Impuestos Directos” Boletín D.G.I. 486, junio del 2003, pag. 625. Buenos Aires Argentina.
- Un análisis detallado puede verse en. OCDE. Tax information Exchange between, OECD, Member- Countries. A survey of Current Practices. Paris, 2004, cit. por LOPEZ., A.R.
- SERVICIO DE IMPUESTOS EXTERNOS, (EE.UU.) “La lucha contra el fraude tributario internacional”. Conferencia técnica del CIAT, “France, 1996” Paris Francia 1995, “Criterios Tributarios”, año XI, No. 106, pag. 25, Buenos Aires Argentina.