

*XXXIII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS*

*LA DESCENTRALIZACIÓN FUNCIONAL Y EL USO DE LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA
Categoría propuesta: Aportes a la disciplina*

Autor

*Gregorio Ramón Coronel Troncoso (Socio Activo)
Prof. Titular Universidad Nacional de Entre Ríos*

Mar del Plata, Octubre de 2010

INDICE

<i>Introducción</i>	<i>Pág. 3</i>
<i>La Descentralización de las Organizaciones</i>	<i>Pág. 3</i>
<i>Los Precios Internos de Transferencia. Concepto y Ambito</i>	<i>Pág. 6</i>
<i>Uso de los Precios de Transferencia para la Gestión en el ámbito Interno</i>	<i>Pág. 7</i>
<i>Uso de los Precios de Transferencia para la Gestión en el ámbito Internacional.</i>	<i>Pág.14</i>
<i>Aplicación Concreta de los Precios de Transferencia</i>	<i>Pág.19</i>
<i>Conclusiones</i>	<i>Pág.20</i>

LA DESCENTRALIZACION FUNCIONAL Y EL USO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

RESUMEN

El trabajo está referido a dos conceptos muy relacionados con la gestión de empresas: La Descentralización Funcional como forma de operatividad y el Uso de los Precios de Transferencia como herramienta para llegar al objetivo final de maximizar la administración del uso de los recursos minimizando riesgos, lo cual exige a los administradores un ajustado uso y logro de eficiencia en los Costos y Decisiones que se encuentran bajo su control. Se trata de una temática poco debatida en el ámbito del IAPUCO y por esa razón se entiende procedente comenzar a intercambiar ideas sobre la misma, orientándolas hacia su implementación en empresas nacionales, en especial en PYMES.

Luego de la Introducción con las aclaraciones anteriores, el primer punto está referido a conceptualizar la Descentralización Funcional, indicando sus ventajas y desventajas. En el segundo se aborda el tratamiento de los Precios de Transferencia para la Gestión en el orden Interno –con la explicación de los métodos usados, el proceso a través del cual se deciden para ser aplicados agregándose un ejemplo para clarificar más la idea del autor- y en el orden internacional –donde prevalece el aspecto tributario, la interacción con los Fiscos Nacionales, los métodos utilizados en el mundo y el caso de Argentina en particular-.

Finalmente, se citan brevemente los casos de la realidad donde ya son aplicados los Precios de Transferencia y otros donde sería factible y posible su implementación con los aspectos positivos y las restricciones que la misma presenta. Se exponen las conclusiones a modo de reafirmación que el desarrollo de la ponencia está en línea con los objetivos propuestos.

LA DESCENTRALIZACIÓN FUNCIONAL Y EL USO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

I): INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo proponer el análisis de un tema poco tratado en la doctrina y bibliografía argentina de nuestra especialidad, como lo es el relativo a las características de la Gestión en estructuras organizacionales descentralizadas que conllevan el uso de los Precios de Transferencia Internos (PTI) como herramienta para valorizar las asignaciones de bienes y servicios que se intercambian entre sí las unidades operativas relevantes que las integran y evaluar la performance de los responsables de estas últimas con respecto al cumplimiento de los objetivos propios y del conjunto de la corporación.

He creído oportuno traer la temática al debate por cuanto, si bien ha estado referida generalmente al ámbito de las empresas multinacionales, la dinámica actual de los negocios aconseja algún grado mayor o menor de descentralización entre sus unidades ejecutoras aunque no se trate, precisamente, de emprendimientos que trasciendan nuestra nacionalidad o constituyan un grupo económico. Por el contrario, entiendo que en todas las empresas, incluidas las PYMES, sería recomendable la utilización de PTI para medir de mejor manera el desempeño de todos los involucrados motivándolos para promover la mejora continua y la discusión proactiva sobre el modo de abordar los negocios sin perjuicio de la supervisión de la Dirección Superior para articular los equilibrios orientados al mayor éxito de todos.

Esta propuesta incluye los comentarios dirigidos a exponer los beneficios y costos de actuar descentralizadamente, los métodos que se utilizan para implementar los PTI con sus consecuencias, su visión desde el punto de vista impositivo (que sin duda forma parte de la gestión del costo fiscal) y la proposición de algunas situaciones en las que se demuestra su aplicación. Focalizando su estudio en la importancia que adquieren estos elementos en los procesos de planificación, toma de decisiones y control de gestión de las empresas. De allí la correspondencia indiscutible que tiene con las incumbencias del Analista de Gestión como partícipe central de los Sistemas de Control Administrativo.

II): LA DESCENTRALIZACIÓN EN LAS ORGANIZACIONES

La descentralización organizacional podemos conceptualizarla como la delegación por parte de la Alta Dirección de una empresa a los administradores responsables de sus subunidades operativas, de un conjunto de facultades decisionales con el fin de propender a un mejor comportamiento de su desempeño que permita alcanzar con el mayor nivel cualicuantitativo los objetivos proyectados para el conjunto de la organización y cada una de sus partes.

Es lo contrapuesto a las organizaciones que se manejan de forma centralizada donde la Dirección Superior (individual o colectivamente si se tratara de Directorios) toma las decisiones más importantes, retiene la autoridad y se responsabiliza por los resultados que se obtengan. A su vez, la descentralización cuenta con un complemento necesario: La autonomía que significa definir el grado de libertad para tomar decisiones que se delega. A mayor descentralización, mayor autonomía y viceversa. La pregunta insoslayable, aunque difícil de responder en términos generales, es cuáles son los límites dentro de los que deben ubicarse estos conceptos. Está claro que ninguno de los extremos es saludable. Porque la centralización total puede significar que quienes tienen toda la autoridad, no cuentan con la experiencia e información

necesarias para la mejor toma de decisiones. Y en la alternativa de una descentralización total, no existe seguridad que las decisiones a cargo de los responsables de menor jerarquía respondan lo más estrictamente posible a las metas de la organización toda. Lo más probable, como en todo, es que la solución se encuentre en algún punto intermedio que requerirá pruebas de ensayo y error de manera continua. En cualquier caso estarán presentes, con distintas magnitudes y pesos relativos, las ventajas y desventajas que este proceso contiene, las que pueden sintetizarse así:

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA DESCENTRALIZACIÓN	
VENTAJAS	DESVENTAJAS
<p>1. Hay respuestas más rápidas y eficientes para las demandas externas e internas por la experiencia y conocimiento del ambiente por parte del administrador y el uso de sus facultades que tienen recorrido corto entre decisión y acción, generando una ventaja competitiva respecto de organizaciones de administración centralizada.</p>	<p>1. Existe el riesgo de toma de decisiones "subóptimas" que se dan cuando los responsables de las subunidades priorizan su interés individual por sobre el de la compañía toda, fijando su atención en aquéllas más que en ésta. Puede ocurrir cuando el producto final de una subunidad constituye materia prima de otra y, además, tenga mercado externo. La competitividad entre los gerentes puede llevarlos a no compartir información o forzar demasiado la negociación de los PTI, debilitando la posición de la compañía en conjunto.</p>
<p>2. Aumenta la motivación del ejecutivo de menor nivel para su desarrollo y aprendizaje gerencial. Esta actitud, debidamente transmitida al conjunto de sus dependientes y adecuadamente retribuida, agregará un factor positivo más a las realizaciones.</p>	<p>2. Aumenta costos de recopilación de información para coordinar con otras subunidades, y puede llegar a debilitar el control tanto interno como externo.</p>
<p>3. Permite una focalización más específica sobre los problemas evitando una mayor dispersión por la atención de un universo más acotado para administrar, dando lugar a tomas de decisiones de mayor calidad. Ej.: Los encargados de venta, se ocuparán de colocar más volúmenes con mejores precios en una tarea del día a día. La Alta Dirección, liberada de esto último, puede concentrarse mejor en el planeamiento estratégico.</p>	<p>3. Genera duplicidad de actividades: En algunos casos es casi inevitable que distintas subunidades realicen tareas iguales, pero por separado. Por ejemplo las relativas a sectores de apoyo como Recursos Humanos, Contabilidad, etc.</p>

Compatibilizando algunos conceptos con el tema analizado, debo mencionar que es común, desde nuestra disciplina y en forma general, denominar a las distintas unidades operativas que concentran la información sobre consumos de recursos aplicados a las acciones que llevan a cabo, como **Centros de Costos** sin mayores diferenciaciones. Sin embargo, en estricta correspondencia con la Contabilidad de

*Gestión y atendiendo a uno de sus objetivos principales que es el control de la misma, los niveles organizativos deben identificarse como **Centros de Responsabilidad** para referirnos a cada unidad estructural que, una vez definidos sus objetivos y puesta bajo el mando de un responsable, deberá dar cuenta ante la organización sobre su comportamiento, incluida la evolución de sus costos y resultados. Por otro lado, la doctrina coincide en dividirlos así:*

TIPOS DE CENTROS DE RESPONSABILIDAD

Centros de Costos: *El Gerente es responsable sólo por los costos. Está referido a subunidades organizativas que ejercen una o varias actividades de soporte a la producción de bienes o servicios, y cuyos costos serán asignados de manera racional a estos últimos. Sus outputs se miden generalmente a los efectos de control técnico y económico en relación con la producción. El objetivo es minimizar costos de sus unidades de obra y conseguir el máximo nivel de aprovechamiento de su estructura.*

Centros de Ingresos: *El Gerente es responsable sólo por los ingresos. Si bien es cierto que se contempla en cada caso un presupuesto que puede contener algunas autorizaciones para consumo de factores, su principal objetivo es maximizar los ingresos a través de la colocación de un mayor volumen de uno o una mezcla de productos a los mejores precios unitarios o ponderados respectivamente.*

Centros de Beneficios: *El Gerente es responsable de los beneficios. Esto implica que debe focalizar su atención no sólo en la maximización de los ingresos, sino también en la minimización de los costos ya que será evaluado por el nivel de utilidades que aporte. Los ingresos pueden provenir del mercado externo o de la valoración a precios de transferencia internos de su producción cedida a otras subunidades organizacionales.*

Centros de Inversión: *El Gerente es responsable del rendimiento de los Activos. Se trata de subunidades donde la facultad alcanza a la administración de los ingresos, de los costos y de las inversiones que requiera la estructura a su cargo. Por lo tanto, deberá cuidar que el comportamiento de los dos primeros tenga como resultado un excedente que, comparado con los Activos bajo su responsabilidad, arroje una magnitud compatible con la rentabilidad esperada en el proyecto.*

Es muy destacable aclarar que la clasificación anterior no es exclusiva de las organizaciones descentralizadas, sino que también puede observarse en las de tipo centralizada. Las distintas denominaciones son independientes del grado de delegación de facultades con que cuentan. Por su parte, el alcance de la transmisión de atribuciones y responsabilidades depende de variadas circunstancias. Una de ellas, es la magnitud operativa de cada subunidad: Puede tratarse de un conglomerado operativo completo, como de espectros de menor alcance, tales como la oficina de publicidad, o el comedor de la empresa, etc. Otras son las características personales de los administradores, como así también el tipo de decisiones que se requiera tomar. Será en definitiva, la Alta Dirección quien definirá y hará el seguimiento permanente para su mejoramiento continuo. Y es muy probable que, aún dentro de un marco de descentralización, algunas funciones queden reservadas para el nivel superior de manera centralizada, como el manejo del efectivo por ejemplo, conformándose entonces un "mix" que será el que se entienda como el que mejor se adapta a la filosofía de cada empresa en particular. Asimismo cobra suma importancia la clasificación de costos según la controlabilidad que sobre los mismos pueda ejercer cada responsable porque serán definitorios en la evaluación de su actuación.

III): LOS PRECIOS INTERNOS DE TRANSFERENCIA

III.1.: Concepto y ámbito:

La doctrina es coincidente aún con variados términos: Según Horngren¹ “un precio de transferencia es el precio que cobra una subunidad (departamento o división) por un producto o servicio que otorga a otra subunidad de la organización”. Gayle Rayburn² expresa que “...se refiere al precio por unidad que se asigna a los bienes o a los servicios que un segmento transfiere a otro dentro de una misma empresa”. Barfield los refiere como “...cargos internos que se establecen para el intercambio de productos o servicios entre los centros de responsabilidad de una misma compañía”. Hasta aquí los conceptos originados en la especialidad de Costos. Pero también existen otros similares originados en el área Tributaria o Impositiva. Aguirrebengoa³ cita a Sotelo Silva quien menciona que la doctrina es coincidente en identificarlos como: “... la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos sociedades”. Queda explicitado que el ámbito de estudio que comprende a los PIT tiene dos prismas: Uno es el que persigue por objetivo la evaluación del comportamiento de la compañía considerando a la empresa de manera sistémica e incluye la totalidad de los aspectos concernientes a la operatoria, más allá de las fronteras donde ésta se desenvuelva. Otro es aquel que se focaliza en los riesgos originados por la actuación en diferentes regiones (principalmente, aunque no de manera excluyente, en el plano internacional) donde en forma específica se analizan aquellas cuestiones que pueden afectar la rentabilidad o la misma propiedad del capital expuesto, tales como aspectos fiscales, cambiarios, inflacionarios, o de seguridad jurídica y económica de las inversiones que, insisto, es integrante del primero. Ambos buscarán converger en el mejor resultado obtenible por la compañía, adicionando a las bondades que supone su utilización con fines estrictos de una eficiente administración de los recursos, las ventajas provenientes del mejor posicionamiento respecto de los riesgos de diferente tipo que se adviertan. El punto diferencial entre ellos es que en el segundo incide la acción de los Gobiernos de los Estados locales que observan con detenimiento el movimiento transaccional de empresas extranjeras que actúan en sus territorios y dan a los PIT un tratamiento con perspectiva propia de un mejor rendimiento de la tributación. Mosqueda Almanza⁴ cita que Mueller propone llamar “Precios de Transferencia (PT)” a los utilizados hacia el interior de la empresa, “Precios de Transferencia Internacional” (PTI) para los aplicados atendiendo a las variables externas, e incluso “Precio Multinacional” (PMN) al asignado para el comercio interno de las multinacionales, para diferenciarlo del que se presenta entre empresas relacionadas y vinculadas, sean o no multinacionales cuya diferenciación radica en que tienen distintas estrategias de negocios y la relación o vinculación se concreta a través de concesiones de franquicia o joint venture sin teneduría de acciones. Sin dejar de reconocer las designaciones precedentes, aclaro que, en esta parte del trabajo, la denominación “Precios Internos de Transferencia” (PIT) está dirigida a identificar la valoración de las entregas de bienes o servicios entre subunidades o distintos Tipos de Centros que operan dentro de una organización, prescindiendo de que las mismas se lleven a cabo dentro o fuera de un mismo País.

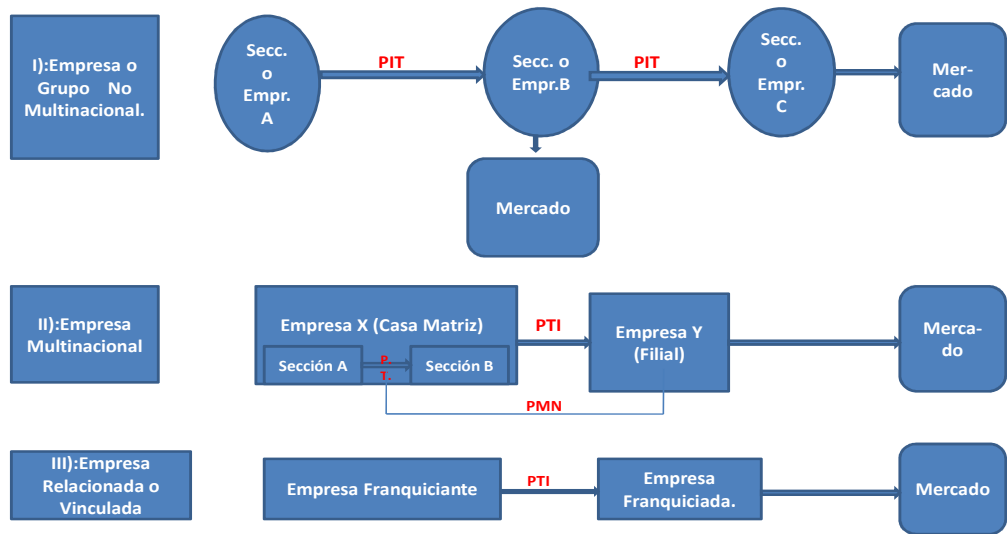
¹ Horngren, Datar y Foster. “Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial”. Decimosegunda Edición.

² Rayburn, L.Gayle, “Contabilidad y Administración de Costos”. Sexta Edición.

³ Aguirrebengoa, Luciana, “Un nuevo enfoque sobre Precios de Transferencia”.

⁴ Mosqueda Almanza, Rubén M. “Precios de Transferencia. Estrategia y Norma Fiscal”.

Ambito de los Precios de Transferencia.



III.2.: Uso de los Precios de Transferencia para la Gestión en el ámbito interno

III.2.1.: Métodos para determinar los Precios Internos de Transferencia:

III.2.1.1.: PIT basados en el Mercado: Se respaldan en los precios de bienes o servicios similares (en cuanto a calidad, volumen, prestaciones, etc.) que existan en el mercado y sean comprobables, o en los que percibe una subunidad de la empresa de sus clientes externos para dichos productos. Es esencialmente un enfoque basado en el costo de oportunidad asumiendo que tanto clientes internos como externos pagan el mismo precio, reflejando la rentabilidad del producto en las etapas de su producción. Entre sus ventajas se encuentra la facilidad de su comprensión. Entre los inconvenientes: a) Puede que no haya en el mercado un producto o servicio comparable (mercado restringido); b) Debe establecerse si el precio de mercado a establecer es el de corto plazo (coyuntural, afectado por una demanda activa o decreciente) o el de largo plazo; c) Deben tenerse en consideración la representatividad de los bienes tomados para su comparación (por la incidencia de descuentos o plazos de pago por ejemplo).

III.2.1.2.: PIT basados en los Costos: Se referencian con los recursos insumidos para la generación del producto o servicio a transferir. Una primera observación es que debe tratarse de la fórmula de consumo correspondiente a la compañía, sin perjuicio de la utilización de otros valores referenciales externos. La segunda, es que el término "costo" abarca todos los tipos existentes: Desde el cargo de los insumos variables (costo marginal), los insumos totales incluyendo una porción de los costos fijos (costo absorbente), los insumos de materiales y recursos humanos (costo primo), o la totalidad de los consumos incorporando los de orden administrativo y comercial, I+D, (costo total). Puede contemplarse además, y es aconsejable, el agregado de una porción de beneficio que retribuya la inversión del centro proveedor. Entre sus ventajas están la facilidad y claridad del cálculo, una vez definido. Entre los inconvenientes, la elección del tipo más apropiado para el objetivo superior perseguido, atendiendo a las diferentes situaciones en cuyo contexto debe decidirse (existencia o no de capacidad ociosa en uno o ambos Centros, su alineamiento con la estrategia

empresaria, etc.). Preferentemente se determinan a standards y con presupuestos que asumen una capacidad ociosa cercana a cero.

III.2.1.3.: PIT Negociados: Surgen, como su nombre lo indica, de procesos de negociación entre centros compradores y centros vendedores. Si bien pueden tener alguna relación con los valores de mercado o de costos, no necesariamente deben apoyarse en éstos, sino que se ponen en juego otras cuestiones como la relevancia de los negociadores y por lo tanto su influencia dentro del conglomerado, o la conveniencia de pactar frente a mercados volátiles que no arrojan demasiada confiabilidad a los precios de factores y productos, o directamente no existe mercado. Es más aplicable cuando las subunidades están facultadas para recurrir al mercado externo si la negociación interna fracasa, porque de lo contrario podría explorarse alguno de los métodos anteriores. La ventaja es que alienta el aprendizaje sobre la defensa de los intereses confiados para ser administrados por cada responsable y, si se practica prudentemente, consolida el accionar sinérgico de las diversas estructuras. La desventaja es, precisamente, la posibilidad que una falta de acuerdo lleve a lo que se denominan “**decisiones subóptimas**” que producen resultados beneficiosos para alguna de las partes, pero un perjuicio relativo para el conjunto. La Alta Dirección debe prever entre sus normas operativas las instancias para actuar como “árbitro” a fin de evitar ese efecto negativo cuidando adicionalmente que el precio a fijar contemple una ventaja para quien “compra” respecto de otras alternativas, sin dejar de retribuir a quien “vende” por los recursos consumidos incluida una retribución adicional que motive.

III.2.1.4.: PIT Duales: En mi criterio, se trata de una variante de los PIT negociados. En concreto, a la subunidad vendedora, se le adjudica un precio de mercado o negociado y a la compradora, se le considera esa transferencia al valor de costo variable del producto o servicio proporcionado. Esto obedecería a una decisión superior que caracterice los objetivos de cada una de las partes: La vendedora se constituye en un típico centro de Ingresos donde el objetivo es la maximización de éstos. La compradora, sería un típico Centro de Beneficios donde debe atenderse la evolución de los costos. Es un método de poco uso, pero que indudablemente -fijadas las políticas desde la Alta Dirección- sirve a la congruencia organizacional y a la evaluación del desempeño conforme lo proyectado.

III.2.1.5.: PIT Multinacionales: Son los que se fijan cuando el intercambio de bienes o servicios entre subunidades de una misma corporación se realiza entre geografías de distintos Países. Cuando las transacciones abarcan diferentes Naciones, las corporaciones deben tener en cuenta por un lado la mayor eficiencia en el Costo Fiscal, pero al mismo tiempo otros aspectos tales como los tipos de cambio de la moneda extranjera, los gravámenes aduaneros o la restricción al giro de dividendos hacia las Casas Matrices ubicadas fuera de sus fronteras. Todo lo cual hace que deban fijarse los PIT que permitan la optimización del rendimiento a nivel total. En realidad se trata de adaptaciones de cualquiera de los Sistemas anteriores, con las particularidades que correspondan según la mayor conveniencia de la empresa multinacional.

III.2.2.: El Proceso de Implementación de los Precios Internos de Transferencia: La puesta en marcha de un Sistema regido por los PIT requiere, como dijimos, de su articulación con la política fijada por la Alta Dirección para la compañía en su totalidad. Es conveniente reiterar que no habrá un PIT que sea aplicable a todos los casos y en todas las unidades organizacionales, sino que se elegirá el que permita la confluencia de la congruencia funcional, la motivación, mejores y equitativas evaluaciones de desempeño junto a la orientación de la mayoría de los segmentos estructurales hacia Centros de Utilidades. Por ellos es que no sólo las actividades principales serán observadas y evaluadas tendiendo a obtener una óptima asignación de recursos y la mayor eficiencia operativa, sino que iguales reglas deberán ir

incorporándose (tal vez de manera más gradual) a aquellos sectores de actividades de apoyo o servicios. Además, los PIT seleccionados deberán reunir las condiciones de simplificación para su mejor comprensión y administración, y flexibilidad ya que no permanecerán sin cambios en el tiempo porque serán refuncionalizados en virtud de las modificaciones que operen los elementos que los influyen.

Efectuadas estas aclaraciones, es preciso afirmar que el proceso de implementación de los PIT es un eslabón dentro de la elaboración de la estrategia empresarial. Y refiriéndonos a ellos específicamente, creo que los podemos observar en una pirámide de cuatro escalones, el primero de los cuales es el establecimiento del Plan de Negocios y sus decisiones coadyuvantes donde se definen las grandes líneas de acción; el segundo, corresponde a la elaboración de los planes de cada una de las subunidades de la empresa; el tercero, a la determinación de los bienes y servicios que estas intercambiarán en la ejecución del proyecto: y finalmente, en el cuarto se ubica la decisión de cuál o cuáles de los métodos corresponderá aplicar, lo cual muestra el marco dentro del que se lleva a cabo la opción más procedente. En los dos primeros, no resulta necesario explayarse por ser complementarios al tema que tratamos. En dos últimos, es necesario ampliar algunos comentarios debido a la necesaria correlación existente entre ellos. Una acertada y aceptada relación entre los Centros “compradores” y “vendedores” contribuirá a lograr de mejor manera el objetivo perseguido con el uso de los PIT.

Si bien las transacciones intercentros pueden alcanzar mayor o menor independencia conforme las políticas fijadas por la Alta Dirección, no cabe duda que el tipo de especie a intercambiar y las condiciones del entorno condimentan la decisión final sobre la elegibilidad del método. Según Mallo⁵, podemos agrupar ese universo en tres clases de productos y tres clases de servicios:

*Productos: -Estratégicos: De baja probabilidad de compra o venta fuera de la empresa por razones de control de calidad, preservación del secreto y diferencias de marca comercial, que exige fabricarlos dentro de la empresa.

-Alternativos: No son estratégicos y se producen en el mercado libre. Es más probable la adquisición fuera de la empresa aún cuando esta decisión podría encarecerlos en el corto plazo por falta de capacidad en unos casos, o por falta de inversiones adecuadas que permitan equiparar los costos internos, situaciones que llevan a la empresa a guiarse por los precios competitivos del largo plazo.

-Libres: Tampoco son estratégicos y se producen en el mercado libre. Con la diferencia respecto de los anteriores que su compra o venta fuera de la empresa no ocasiona modificaciones en los costos del corto plazo.

*Servicios: -Centrales sin control por parte de los Centros de Beneficios: Referidos a los que consume toda clase de empresa independiente, tales como administración, asesoría jurídico-fiscal, laboral, etc. Se los equipara a los precios de mercado en el entendimiento que los competidores tienen incluidos estos cargos en sus costos finales. Son nítidamente incontrolables para los receptores. Estos, a su vez, intentan aprovecharlos al máximo para que incidan sobre su productividad total.

-Centrales con posibilidad de control por parte de los Centros de Beneficios: Corresponden a aquellos servicios cuyo uso tiene la particularidad que su demanda está originada en los Centros requirentes. De forma que podrán regular su utilización de acuerdo con la mejor relación costo-beneficio para ellos, teniendo en cuenta

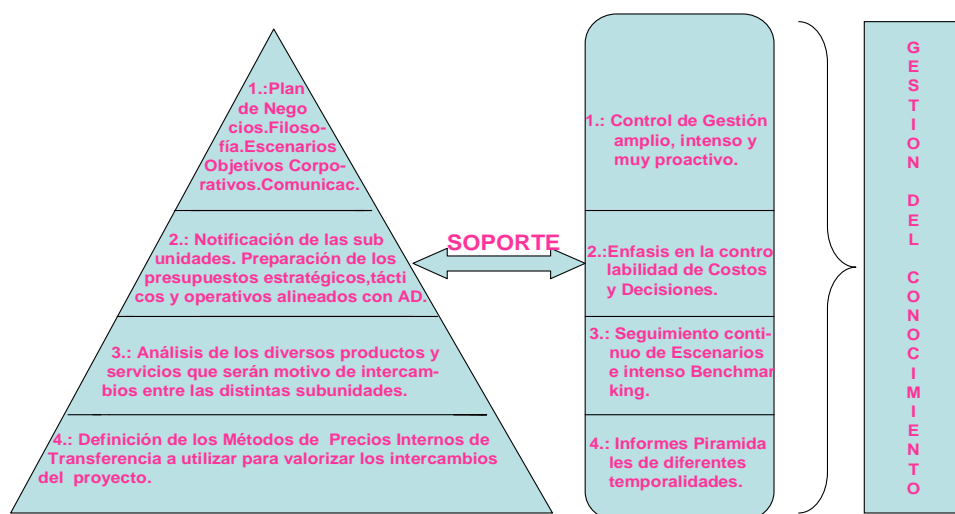
⁵ Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez: “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”.

iguales o similares prestaciones del ámbito externo. Ejemplos: Procesamiento de Datos, Investigación y Desarrollo, Estudios Económicos, etc.

-Centrales de Utilización Discrecional: Comprenden a los que se les atribuye total libertad de contratación interna o externa con la sola condición que a igual precio y calidad, los “compradores” deben elegir a los propios y éstos deben privilegiar a aquéllos en la cobertura demandada. Generalmente, lo integran departamentos de baja importancia en la estructura y funcionamiento de la empresa.

Como puede apreciarse, en cada situación y frente a cada tipo de producto o servicio en cuestión cabe recurrir al método de PIT que permita no perder de vista el interés general. De allí que, consecuentemente, sea necesario un soporte de feed back con también cuatro características centrales: a): Un Control de Gestión amplio, intenso y muy proactivo; b): Con énfasis en la controlabilidad de los Costos y las Decisiones; c): Lo cual requiere un permanente seguimiento de los escenarios e intenso benchmarking; y d): Productos informativos piramidales de diferentes temporalidades. De este modo habrá una evaluación permanente sobre el uso de los PIT a fin de ratificar su permanencia o producir las correcciones necesarias. Todo enmarcado dentro de una política de Gestión del Conocimiento, vital para equilibrar los razonamientos y emociones de los recursos humanos involucrados en este proceso.

PROCESO DE IMPLEMENTACION DE LOS PRECIOS INTERNOS DE TRANSFERENCIA



Con el propósito de una mayor aclaración, expongo el caso de una empresa cuya estructura (simplificada) se compone de: Un centro de Costos (Servicios) y tres de Utilidades: Alfa, Beta y Sigma. Dentro de estos tres productos, el artículo insignia de la firma es el último que persigue consolidar prioritariamente en el mercado por la importancia del volumen de flujo de fondos que posibilita. Los dos restantes fabrican componentes que integran el bien más importante aunque también cuentan con mercado externo a la empresa para comercializarlos. En su desarrollo, planteo tres situaciones con las decisiones de uso de los PIT que estén en línea con uno (el más significativo) de los objetivos generales: El Rendimiento Neto Total sobre los Activos Totales luego de Impuestos.

En la Situación N.1, se objetiva la introducción al mercado con la venta de los componentes Alfa y Beta en el mercado externo de la firma a los efectos de intentar algunas relaciones con otros integrantes de la Cadena de Valor que le permitan hacer benchmarking con fines competitivos. Con igual propósito, decide adquirir a proveedores externos una porción de los Componentes Beta asumiendo como parte del proyecto un costo de capacidad ociosa de este Centro de Utilidades, que compensa parcialmente con el menor costo que paga a los terceros. El resultado de su proyección de negocios, arroja un rendimiento del 26.7% anual, luego de Impuestos, que es aceptado por la Dirección.

PROYECCIÓN DE RESULTADOS-SITUACIÓN 1

Conceptos	Sectores de Servicio	Ctro.de Uti- lidades I Prod.Alfa	Ctro.de Uti- lidades II Prod.Beta	Ctro. de Uti- lidades III Prod.Sigma	Resultado Total Empr.
Unidad de Obra					
Capac.Máxima	1000	35000	35000	35000	
p.v.u.-Externo		\$ 40	\$ 80	\$ 158	
p.v.u.-PIT		\$ 40	\$ 80	\$ 0	
Cto.Var.Unid.Propio		\$ 30	\$ 20	\$ 40	
Cto.Var.Unid.No Propio(PIT)			\$ 40	\$ 80	
Cto.Var.Unid.No Prop.Ext				\$ 73	
Unid.Vta. Al Exterior		6500	8500	35000	
Unid.Vta. Al Interior		28500	20000	0	
Ventas Totales		\$ 1.400.000	\$ 2.280.000	\$ 5.530.000	\$ 9.210.000
Costos Variables Totales	\$ 5.000	\$ 1.050.000	\$ 1.710.000	\$ 4.095.000	\$ 6.855.000
Costos Fijos Absorbidos	\$ 12.000	\$ 100.000	\$ 122.143	\$ 200.000	\$ 422.143
Costos Fijos Ociosos		\$ -	\$ 27.857	\$ -	\$ 27.857
Distribución de Servicios	\$ 17.000	\$ 3.528	\$ 6.244	\$ 7.228	\$ 17.000
Resultado sin Impuestos		\$ 246.472	\$ 413.756	\$ 1.227.772	\$ 1.888.000
Tasa Tributaria		0,35	0,35	0,35	0,35
Impuestos		\$ 86.265	\$ 144.815	\$ 429.720	\$ 660.800
Resultado Luego de Imp.		\$ 160.207	\$ 268.941	\$ 798.052	\$ 1.227.200
Activos Invertidos	\$ 100.000	\$ 1.000.000	\$ 1.500.000	\$ 2.000.000	\$ 4.600.000
Rendimiento s/Activos		16,0%	17,9%	39,9%	26,7%

En la situación N.2, una segunda etapa de su actuación en el mercado con experiencia incluida, decide disminuir al mínimo su relación con otros actores de la Cadena de Valor. Sólo mantiene las ventas externas del componente Alfa, mientras Gama se produce totalmente para Sigma y consecuentemente estos Centros de Utilidades alcanzan su máxima capacidad productiva. Por tanto no hay, para terceros, ni venta ni compra de componentes Beta. En esta alternativa, mantiene el PIT de mercado para las actividades de Alfa y como contrapartida utiliza para Beta una fórmula basada en Costos compuesta por la suma de los costos variables (\$40.- de Alfa + \$20.- de costo variable propio) + la incidencia unitaria de los Costos Fijos ($\$150000/35000 = \$4,28$), a lo que se le agrega un 20% de margen que -redondeado- llega a los \$77.- consignados. El resultado es que no cambia sustancialmente el rendimiento sobre los Activos de Alfa, crecen los de Beta y Sigma. Y también mejora algo el rendimiento final en comparación con la situación anterior (27.1%). Opción que también es aprobada por la Alta Dirección.

PROYECCIÓN DE RESULTADOS-SITUACIÓN 2

Conceptos	Sectores de Servicio	Ctro.de Utilidades I Prod.Beta	Ctro.de Utilidades II Prod.Gama	Ctro. de Utilidades III Prod.Sigma	Resultado Total Empr.
Unidad de Obra					
Capac.Máxima	1000	35000	35000	35000	
p.v.u.al Exterior		\$ 40	\$ 80	\$ 158	
PIT		\$ 40	\$ 77	\$ -	
Cto.Var.Unid.Propio		\$ 30	\$ 20	\$ 40	
Cto.Var.Unid.No Propio(PIT)			\$ 40	\$ 77	
Cto.Var.Unid.No Prop.Ext			\$ 40	\$ 73	
Unid.Vta. Al Exterior		6500	0	35000	
Unid.Vta. Al Interior		28500	35000	0	
Ventas Totales		\$ 1.400.000	\$ 2.700.000	\$ 5.530.000	\$ 9.630.000
Costos Variables Totales	\$ 5.000	\$ 1.050.000	\$ 2.100.000	\$ 4.100.000	\$ 7.250.000
Costos Fijos Absorbidos	\$ 12.000	\$ 100.000	\$ 150.000	\$ 200.000	\$ 450.000
Costos Fijos Ociosos		\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Distribución de Servicios	\$ 17.000	\$ 3.528	\$ 6.244	\$ 7.228	\$ 17.000
Resultado sin Impuestos		\$ 246.472	\$ 443.756	\$ 1.230.000	\$ 1.920.228
Tasa Tributaria		0,35	0,35	0,35	0,35
Impuestos		\$ 86.265	\$ 155.314	\$ 430.500	\$672.079,80
Resultado Luego de Imp.		\$ 160.207	\$ 288.441	\$ 799.500	\$ 1.248.148
Activos Invertidos	\$ 100.000	\$ 1.000.000	\$ 1.500.000	\$ 2.000.000	\$ 4.600.000
Rendimiento s/Activos		16,0%	19,2%	40,0%	27,1%

En la situación N.3, se presenta la ofensiva de la competencia que, a fines de avanzar sobre el mercado decide una rebaja de sus precios de venta de productos similares a Sigma, obligando a un replanteo de los planes tácticos de la firma. A raíz de ello, para los PIT se decide: a): En Alfa, una reducción del 5% en sus costos variables propios, y una disminución del 5% respecto del precio de mercado para los componentes que se transfieran al Centro de Utilidad Beta; b): En Beta, una reducción del 5% en sus costos variables propios y una disminución de 1 punto porcentual (de 20% a 19%) de renta sobre los nuevos costos variables unitarios para conformar el precio de transferencia de sus componentes al Centro de Utilidades Sigma; c): En Sigma, una rebaja de \$5.- en el precio de venta unitario del producto. Aquí se han utilizado precios negociados preferentemente. El resultado ha sido una disminución del Rendimiento en los Centros de Utilidades Alfa y Beta, un alza en el de Sigma y el mantenimiento del resultado final muy cercano al originariamente previsto. Lo cual también ha sido aceptado por la Dirección.

PROYECCIÓN DE RESULTADOS-SITUACIÓN 3

Conceptos	Sectores de Servicio	Ctro.de Utilidades I Prod.Beta	Ctro.de Utilidades II Prod.Gama	Ctro. de Utilidades III Prod.Sigma	Resultado Total Empr.
Unidad de Obra					
Capac.Máxima	1000	35000	35000	35000	
p.v.u.al Exterior		\$ 40	\$ 80	\$ 153	
PIT		\$ 38	\$ 73	\$ -	

Cto. Var. Unid. Propio	\$	29	\$	19	\$	38
Cto. Var. Unid. No Propio (PIT)			\$	38	\$	73
Cto. Var. Unid. No Prop, Ext.			\$	-	\$	73
Unid. Vta. Al Exterior		0		0		35000
Unid. Vta. Al Interior		35000		35000		0
Ventas Totales	\$	1.330.000	\$	2.552.550	\$	5.355.000
Costos Variables Totales	\$	5.000	\$	997.500	\$	1.995.000
Costos Fijos Absorbidos	\$	12.000	\$	100.000	\$	150.000
Costos Fijos Ociosos						
Distribución de Servicios	\$	17.000	\$	3.528	\$	6.244
Resultado sin Impuestos	\$	228.972	\$	401.306	\$	1.265.222
Tasa Tributaria		0,35		0,35		0,35
Impuestos	\$	80.140	\$	140.457	\$	442.828
Resultado Luego de Imp.	\$	148.832	\$	260.849	\$	822.394
Activos Invertidos	\$	100.000	\$	1.000.000	\$	1.500.000
Rendimiento s/Activos		14,9%		17,4%		41,1%
						26,8%

Lo que se ha intentado exponer es que los Métodos de PIT deben ser seleccionados de acuerdo a los objetivos corporativos; que no puede obviarse que están en juego los intereses (de variado tipo) de los responsables de cada Centro (cualquiera de los precedentemente detallados) y que ello puede ser una restricción al momento de conjugarlos con las aspiraciones del todo (o todos) corporizado en las decisiones de la Alta Dirección que deben tener presente, además, los deseos de los stakeholders. De allí la importancia de su mediación. Dentro de este razonamiento, también debe incluirse la adecuada compensación o reconocimiento a los responsables por los desvíos negativos ocurridos en sus administraciones que estuvieron originados en decisiones y/o costos no controlables por ellos, para evitar la pérdida de motivación, motor potente de las acciones.

Es muy clara la importancia suma que tiene el gestionamiento de un entramado amplio y complejo de relaciones humanas como el que puede darse dentro de Organizaciones más o menos Descentralizadas que recurren a los PIT como herramientas útiles para una mejor administración de sus recursos. La Dirección Superior debe combinar una lúcida visión del negocio, sostenida férreamente en el tiempo en sus basamentos centrales, con una ductilidad, capacidad de conducción y liderazgo que hagan converger los intereses corporativos con la menor conflictividad posible. Si este fenómeno se imagina en situaciones concretas relativas al funcionamiento de los Centros de Utilidades en distintas geografías, con diferentes culturas, y entornos igualmente disímiles, tanto dentro de un mismo País como en un conjunto de Naciones, puede apreciarse la gravitación notable que adquiere una buena Gestión del Conocimiento.

Gayle Rayburn⁶ acota que el Método de PIT a utilizar tiende a modificarse con el ciclo de vida de los productos. En la etapa de diseño e investigación no tiene sentido pensar en ellos, pero sí a partir de su puesta en el mercado. En la etapa Introdutoria, con los costos comerciales altos para posicionarlo y volúmenes de venta todavía bajos, aconseja adoptar un PIT basado en los costos más una cuota de utilidad o de participación en la utilidades. En la de Crecimiento, donde se espera un mayor volumen de negocios que reduzca la incidencia unitaria de los costos de producir y vender, sugiere PIT basados en el precio de mercado más una parte de los ahorros de costos originados en las transacciones internas. Y para las de madurez y declive, cuando

⁶ Rayburn, L. Gayle. Op.cit.

comienza la tendencia a la disminución de los volúmenes, no siempre asociados a las caídas de costos, generadas por una mayor competencia y la expectativa del inicio de un nuevo ciclo innovativo, simplemente dice que los PIT se verán afectados sin aconsejar algún método en particular. En mi opinión, los más usados deberían ser los PIT negociados.

III.3.: Uso de los Precios de Transferencia para la Gestión en el ámbito internacional

III.3.1.: Aclaraciones Introdutorias: En primer lugar, debo manifestar que el tratamiento de este punto será fundamentalmente informativo, con la visión transfuncional del Analista de Gestión que no es especialista en materia tributaria. En segundo lugar, es conveniente volver a poner de manifiesto que este aspecto es complementario del anterior, con la relevante particularidad que adquiere la interacción con diferentes Estados Nacionales cuyos desarrollos institucionales exponen mayores, menores o peores oportunidades para la radicación de capitales extranjeros a raíz de lo cual los inversores deben efectuar un cuidadoso análisis de los riesgos y costos asociados (incluido el fiscal). Al mismo tiempo, los receptores de estos flujos intentarán obtener por vía tributaria una porción -para ellos equitativa o razonable- de la riqueza producida en sus fronteras, pero en beneficio de no nacionales. Igualmente es necesario afirmar que, aunque en menor medida, los puntos que se analizan en este tramo del trabajo pueden presentarse, aún dentro de una misma Nación aunque con otras especificidades. Ello se daría en un Estado Nacional integrado por Estados Regionales o Locales, partícipes activos de un federalismo más o menos potente, donde cada uno de los segundos buscaría la atracción de los capitales hacia sus territorios sin descuidar la concordancia de políticas con el primero.

Es conocido que cuando actúan en el ámbito internacional, las empresas filiales pueden presentarse “Integradas” o “No Integradas” a la Casa Matriz. Las primeras funcionan como una extensión de su principal, mientras que las segundas gozan de mayor autonomía llegando inclusive a ejecutar políticas más propias de su pensamiento organizacional que, de todos modos, debe respetar consignas de sus genuinos dueños. Las responsabilidades de las Casas Centrales no son iguales. En el caso de las integradas responden como si fueran ellas mismas actuando en otro territorio. En el de las No Integradas, su riesgo está limitado al capital invertido en el lugar de operaciones.

En términos generales, los objetivos de las corporaciones multinacionales al fijar los PIT no son sólo para buscar disminuir el costo fiscal, sino también de aseguramiento de flujo de fondos, penetración en nuevos mercados o reducción de la competencia, reducción de aranceles a la importación o aprovechamiento de subsidios a la exportación, minimización de riesgos cambiarios desviando beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte, o reducción de beneficios obtenidos por la filial frente a la presencia de socios locales. Por su lado, las administraciones fiscales buscan: Evitar estrategias para dirigir las utilidades o pérdidas generadas en un país hacia otro, evitar el uso de operaciones artificiales para obtener esa meta, buscar procedimientos que impidan la manipulación de operaciones que desvirtúen la configuración tributaria de las mismas, e implementar todo tipo de regulaciones para verificar que las operaciones de las empresas extranjeras sean reales y puedan demostrar con claridad y sustentabilidad las circunstancias que han influido para las que eventualmente se configuren por debajo de los estándares normales. En este contexto, los PIT muestran una peculiaridad que es la de estar fijados por criterios o medidas regulatorias fiscales que las empresas deben acatar e incorporar sus efectos como elemento de consideración al momento de definir los Métodos de PIT a utilizar

internamente, con el propósito de alcanzar la pretendida confluencia organizacional corporativa.

III.3.2.: Los Productos sujetos a verificación: Las transacciones intercompañías en el plano internacional pueden clasificarse en cuatro grupos: a): Intercambio de mercancías (bienes o servicios) que pueden ir directamente al mercado o constituirse en insumos de otros procesos productivos; b): Intercambio de intangibles como patentes o investigación y desarrollo; c): Celebración de contratos de préstamos, con sus intereses correspondientes. O la compraventa de acciones y el giro de dividendos; d): Los servicios de los departamentos centrales de la Casa Matriz como podría ser la facturación de costos generales de administración y dirección. La valuación de estas distintas operaciones tienen implicancias tributarias en beneficio o no de los Estados hacia donde fluyen, o desde donde parten los flujos financieros que, teniendo en consideración la dinámica y el volumen actual de las operaciones económico-financieras globalizadas, justifica la implementación de los controles existentes mediante la aplicación de los métodos que mejor se adapten para ello.

Reproduciendo a Mosqueda Almanza⁷ los conductos para el envío de fondos desde las Filiales a la Casa Matriz, pueden identificarse en tres principales, compuestos a su vez, por conceptos diversos. Uno son los flujos como compensación del capital invertido (Pago de dividendos, pago de intereses de préstamos intercompañía, pago de capital de estos préstamos). Otro son los originados en bienes y servicios recibidos (pago de materiales y componentes comprados, pagos por compra de servicios, pago de derechos, cuotas de licencia, cuotas administrativas, compensaciones en general). Y un tercero que se promueve con el adelanto o retraso de dichos pagos.

En todas estas circunstancias las Casas Matrices priorizan habitualmente la gestión financiera sin dejar de lado la gestión contable. Es decir atienden prioritariamente el flujo financiero sin por ello descuidar la utilidad contable. En otras palabras: Se ponen en marcha modelos más integrales donde confluyen la teoría financiera y la contable buscando la mayor eficiencia en el uso de los recursos que trae implícito buscar la minimización de los riesgos. Y en esta ruta no siempre tienen en cuenta los intereses de la contraparte, o sean los Estados. Razón que hace que éstos pongan en práctica métodos que tienen como meta principal la de transparentar de la mejor manera posible el carácter de las transacciones, con una representación sustantiva de su realidad económica y de la pertinencia en el tratamiento impositivo a otorgarles.

III.3.3.: Principio General de Aplicación: El principio general y generalmente más utilizado para orientar los métodos es el denominado Arm's Length (PAL) definido en el párrafo dos del Modelo 9 de Convenio fiscal de la OCDE (1979) como el que "...habría sido acordado entre partes no vinculadas, en las mismas o similares transacciones y en un mercado abierto". Es decir deja como pauta inexcusable que una transacción entre partes relacionadas debe tener iguales valoraciones y/o beneficios que la que se hubiere obtenido en una transacción comparable de partes independientes. Porque de este modo se busca limitar las ventajas competitivas a que pudieran dar lugar los menores costos fiscales producidos por la forma de valorizar los intercambios entre compañías de un mismo grupo económico. Para el ajuste de los precios de transferencia de las transacciones al precio Arm's Length se utilizan tres métodos básicos y otros alternativos que serán tratados más adelante.

Existe coincidencia en que el PAL es un precio normal de mercado abierto que está caracterizado, según Maisto⁸, por. A): Análisis y comparación de la

⁷ Mosqueda Almanza, Rubén M. Op.cit.

⁸ Citado por Aguirrebengoa, Luciana.Op.cit.

transacción. “En sí, el precio debe identificarse con relación a una operación identificada y única y así mismo compararse con otra transacción análoga”; B): Características subjetivas: El precio debe incluir la influencia de las circunstancias especiales que rodean la transacción; C): Reconocimiento de la transacción tal como fue legalmente estructurada y el acuerdo contractual privado; D): En un mercado abierto: “...cualquier precio prudente debe basarse en las condiciones del mercado y reflejar las prácticas corrientes”; E): Disponibilidad de la información, o sea que sea accesible para los interesados; F): Análisis Funcional: “La determinación del precio debe tomar en consideración las funciones realizadas por las empresas pertenecientes al grupo económico”. Para ello la doctrina citada en este trabajo propone una serie de pautas para su ejecución que se recomienda consultar para un mejor entendimiento del tema.

Tal como está planteado el PAL no deja de ser un objetivo ambicioso que tiene restricciones concretas y significativas para ser obtenido. Por un lado existen transacciones intragrupo de productos únicos y servicios muy especiales (como los bancarios). Por otro, la filosofía empresarial aplicada a las valoraciones de transacciones entre compañías no siempre está orientada a lograr ventajas fiscales. Es el caso de los alemanes quienes prefieren superar estos inconvenientes apelando a la mayor productividad en el uso de sus factores. De tal forma que existen inconvenientes para alcanzar aquel estado ideal, si se consideran las características asimétricas de los mercados y de las propias empresas, lo que ha llevado a la necesidad de utilizar aquel mismo principio básico pero con criterios de comparación basados en un rango de precios conocido como arm’s length range.

Para corregir los inconvenientes que genera su aplicación la doctrina estadounidense (impulsora original del PAL, según la doctrina) ha propuesto el principio de la Regla del Mejor Método (RMM) promoviendo que “...en vez de seleccionar un método por su fácil aplicación, o porque minimiza el pago de impuestos, habrá de elegirse aquel método que brinde resultados más confiables en términos de equidad y seguridad”. Si bien esta alternativa tampoco es la receta única para aplicar a todos los casos debe reconocérsele un grado de flexibilidad interesante porque en su práctica se habilita la utilización de cualquier metodología sin imposiciones de jerarquía entre ellas por parte del Estado controlador ni la empresa contribuyente, en la medida que el elegido tenga suficiente consistencia en la calidad de la información y en los supuestos utilizados en el análisis, para arribar a un grado de comparabilidad significativo entre una operación controlada y otra independiente incluida la sensibilización en los resultados para eliminar deficiencias que pudieran tener aquellos respaldos.

Finalmente, es deducible que con las restricciones y aún controversias que se han puesto de manifiesto precedentemente en el Mundo no exista un acuerdo homogéneo para seleccionar el o los métodos más apropiados para ajustar un Precio de Transferencia al Principio central del Arm’s Length. Algunos los incorporan en sus legislaciones, mientras que otros no lo hacen, definiendo su concepto o no. Hay Países que se basan en doctrina y EE.UU. junto a China recurren al ajuste de utilidades. Una muestra selectiva es la siguiente⁹:

	Lo define	No lo define	Doctrina que lo incorpora	Sólo un ajuste de utilidades
Incorpora a su Ley	Reino Unido Italia, Japón, Canadá	México, España Argentina Suecia		
No lo refiere en su Ley		Brasil	Francia, Bélgica, Alemania, Holanda	Estados Unidos, China

⁹ Mosqueda Almanza, Rubén M. Op.cit.

III.3.4.: Los Métodos: Existen, en principio, tres métodos transaccionales básicos (llamados “tradicionales”) aprobados por la OCDE y otros dos que se implementan cuando éstos no resultan de fácil aplicación y tienen como base de análisis a los beneficios. Son los principales ya que existen otros igualmente aprobados por aquel organismo. Todos son aceptados, además, por el IRS (Servicio de Impuestos Internos) de EE.UU., los que serán descritos brevemente a continuación. Últimamente, basados en la doctrina anglosajona, se han implementado otros métodos que la OCDE no acepta como son los denominados “Métodos de Reparto”, ya que se los considera alejados del principio sustantivo del PAL, sujetos a una mayor manipulación y pasibles de generar conflictos de doble imposición. Entre sus modalidades más conocidas, están: Reparto por Fórmula, Método del Prorratio Global, Informes Mundiales combinados y Métodos Unitarios. Estos no serán desarrollados.

III.3.4.1.: Método del Precio comparable no controlado: Es el que representa fundamentalmente al principio básico del PAL y compara el precio fijado entre empresas asociadas, con el establecido en una operación comparable realizada entre partes independientes, en condiciones también comparables. Esto requiere que en las comparaciones no existan diferencias que afecten el precio resultante y que, de existir, puedan efectuarse ajustes que, siendo confiables, eliminen o reduzcan sustantivamente los efectos de aquellas diferencias. A partir de este concepto queda manifestada también la dificultad de su aplicación en forma generalizada y sin controversias. Recordemos que una de las formas de solucionarlas es recurriendo a rangos de comparabilidad que sean aceptados por las partes. La independencia podrá estar representada por el hecho que al menos una de las compañías sea independiente del grupo cuyo PT se analiza y la comparabilidad tendrá como referencia al posicionamiento, las condiciones del mercado, las mismas mercancías, los términos contractuales y el grado de exposición al riesgo entre los elementos gravitantes. Este método tiene dos maneras básicas de aplicación: i): En los casos que la empresa multinacional adjudique al PT del intercambio interno el mismo valor que el consignado en una operación de un bien o servicio similar llevada a cabo con una empresa independiente, en fechas y circunstancias también similares; ii): Cuando el PT incorporado a negociaciones intergrupo sea similar al de un producto que cotiza en un mercado público. Las ventajas de este método son su simpleza conceptual y su desventaja las distorsiones que presenta la diversidad existente donde los mercados no son manifiestamente competitivos sino que se dan formas monopólicas u oligopólicas de distinto modo.

III.3.4.2.: Método del Precio de Reventa: Se determina sobre la base de disminuir el precio de un bien o servicio revendido a un tercero independiente, en el importe correspondiente a los gastos y beneficios del revendedor. Esta diferencia conformará el PT de bienes similares transados entre partes relacionadas que, constituiría así, el precio de adquisición en condiciones de libre competencia. Es de fácil aplicación cuando una empresa compra a una empresa relacionada y luego revende a empresas independientes. Aquí también rigen los criterios de independencia y comparabilidad con todos los componentes ya mencionados. Su ventaja es también la simpleza de su concepto. Como desventaja aparece la dificultad en determinar el cálculo del margen del revendedor. Es aconsejable para cuando la empresa relacionada que opera en la reventa, cumple funciones exclusivamente comerciales.

III.3.4.3.: Método del costo incrementado más margen: Se parte de los costos incurridos para la producción del bien o servicio por parte de la subunidad vendedora, a los que se agrega un margen bruto que comprende los costos originados en las funciones a desarrollar por la compradora y una cuota de utilidad. Es aconsejable para casos de transacciones de bienes intermedios o de servicios intragrupo. Nuevamente se reiteran las condiciones de independencia y comparabilidad. Una vez

más, la ventaja consiste en que, conceptualmente, es fácilmente entendible. Las desventajas radican en la dificultad de determinar cual es el método de costo más referencial, atendiendo a las diversas formas de calcularlo y a los inconvenientes asociados a la fijación de los beneficios entre partes vinculadas.

III.3.4.4.: Método de la división de beneficios: Se aplica tanto a bienes tangibles como intangibles y evalúa si la apropiación de los resultados operativos positivos o negativos combinados, atribuidos a una o más operaciones pactadas entre compañías controladas, cumple con el principio Arm's Length. Es decir, se analiza si aquellas atribuciones son equitativas teniendo en consideración los esfuerzos realizados, los gastos, activos fijos empleados, funciones cumplidas, recursos utilizados, riesgos, buscando establecer si las cifras que surgen de allí son comparables con los beneficios que hubieren podido verificarse en compañías independientes en circunstancias similares. Como características principales se pueden mencionar: a): La inexistencia de un método genérico porque lo que se analiza es un conjunto de variables propias del grupo; b): La identificación de un resultado a dividir entre las compañías involucradas y la determinación de las bases sobre las cuales se concretará, las que deberán ser viables y confiables tendiendo a obtener magnitudes que se aproximen a las que hubieran esperado y acordado empresas independientes; c): Tiene dos variantes: La de la división global de los resultados que reúne las condiciones generales del método y la de la división residual que se realiza, a su vez, en dos fases. Una primera basada en una tasa de retorno que exhibe en el mercado abierto una compañía similar independiente. La segunda (verdadera residual), conforme a la regla general del método. Entre sus ventajas se cuenta el hecho que no deben buscarse bienes comparables porque se apoya en los beneficios, brinda por ésto mayor flexibilidad al introducirse en hechos y circunstancias propias de las subunidades bajo análisis basando su procedencia con el Arm's Length en el hecho que se procura reflejar lo que obtendrían empresas independientes en ese mismo contexto. Los inconvenientes radican en las dificultades para obtener información suficiente y fiable de la empresa asociada del exterior, como así también para llegar a los resultados operativos que implica bucear en los costos de las transacciones controladas.

III.3.4.5.: Método del margen neto de la transacción: Consiste en establecer el beneficio de una operación controlada a partir del beneficio que habría obtenido en una misma operación, una empresa independiente. Para la comparabilidad se recurre a indicadores de beneficios como son: beneficio sobre ventas, rendimiento de los activos u otro indicador pertinente. Entre sus ventajas se distingue que se apoya en información externa sobre rentabilidad y que además requiere un análisis menos voluminoso que el caso anterior. Sus desventajas son el hecho que el margen neto puede estar influido por factores que no tienen efecto relevante sobre el precio o margen bruto y que hay dificultades para obtener datos de otras empresas independientes con igual contexto para ser tomadas como punto de comparación o referencia.

III.4.: El caso de Argentina: En nuestro País, el control de los Precios de Transferencia es relativamente nuevo. Comenzó con el dictado de la Ley 25.063 del 31 de Diciembre de 1998 y se modificó en igual fecha del año 1999 mediante el dictado de la Ley 25.539. El sistema argentino es bien amplio en cuanto al uso de los métodos y aunque no está asociado a la OCDE ha tenido en cuenta sus recomendaciones en cuanto a las bases de control para determinar los PIT. Otra doctrina entiende que se ha adoptado localmente la Regla del Mejor Método (RMM) precisamente por la flexibilidad que exponen sus normativas en cuanto a los modos de calcular los PT. Se agrega que la RMM fue concebida para funcionar bajo las condiciones propias de un país desarrollado como EE.UU., por lo que para los países subdesarrollados acarrearía más inconvenientes que ventajas, ya que la ineficacia de los sistemas recaudatorios daría lugar a un alto nivel de litigiosidad con los inciertos resultados que esto conlleva en el tiempo. Inclusive se

mencionan expresiones de nuestra Corte Suprema de Justicia¹⁰ (sin cita del caso ni la fecha) interrogándose: "...i): ¿Es el sistema de apelaciones argentino lo suficientemente desarrollado para soportar este sistema tan complejo?. Dadas las inconveniencias mostradas en la aplicación de la RMM ¿el gobierno ha contrastado los resultados mes a mes con sus principales competidores, por ejemplo México?...". Estas consideraciones he creído útiles incluirlas porque hablan de algún grado de incertidumbre sobre la conveniencia del camino elegido.

Debido a la especificidad y el volumen de los temas tratados respecto del aspecto tributario que involucra a los Precios de Transferencia, creo más conveniente citar las disposiciones legislativas y reglamentarias más relevantes donde podrá consultarse con mayor profundidad esa temática, que ahondar en ellas. Las mismas apuntan, preponderantemente, a fijar procedimientos que permitan determinar la ganancia de fuente argentina (sujeta a tributación) y la ganancia de fuente extranjera (eximida de tributación) en el comercio exterior en general, o sea comprendiendo las operaciones de importación y exportación de bienes y servicios, en particular (con mucho contenido) cuando se realizan entre partes relacionadas del País y el exterior.

Por esto es que los artículos más representativos se encuentran dentro de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en sus artículos 8, 14, 15, 49, 69, 88 (en especial el inciso m), 129 y 130; el artículo agregado al 146 del Decreto Reglamentario del citado gravamen, el texto actualizado de la original R.G. N.1122/2001, que se concretó mediante la R.G. N.1918/2005 y las R.G. N.1339/2002 y 1590/2003. El complejo normativo abarca el encuadre y tratamiento impositivo a dar a las operaciones referidas, las facultades y procedimientos de control a cargo del Ente Recaudador Nacional (AFIP-DGI), los sistemas de información a este último por parte de los responsables designados como también la documentación que deberán mantener en guarda los contribuyentes para respaldar sus decisiones en la aplicación de los valores asignados a los bienes y servicios comercializados entre partes vinculadas y los derechos que pueden ejercer para hacer valer sus razones.

Un breve esbozo de las mismas muestra que: a): El art.8 en su cuarto párrafo, ya dice que si las condiciones de las operaciones entre partes vinculas "no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse a lo previsto en el art.15". Su párrafo siguiente, dice que directamente "no se considerarán ajustadas a las prácticas o precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones... que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación; b): El artículo 15, primer párrafo dice que cuando no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la AFIP podrá hacerlo "...a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes de iguales o similares características. Su párrafo siguiente ratifica lo legislado para operaciones celebradas en Países de baja o nula tributación. En el quinto consagra el uso de los métodos de precio de reventa, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación; c): El art.6 de la R.G. N.1918 detalla la documentación a presentar cuando se trate de transacciones alcanzadas por precios de transferencia y en su último párrafo establece que el Informe del Anexo II y los Estados Contables deberán estar firmados por Contador Público y su firma certificada por el Consejo Profesional de su matriculación.

¹⁰ Mosqueda Almanza, Rubén M. Op.cit.

IV): APLICACIÓN CONCRETA DE LOS PT

En la Normativa Contable aparecen en las R.T. N.22 (actividad agropecuaria) y en la R.T. N.24 (Sociedades Cooperativas). Pueden ser factibles de uso tanto en el sector primario de la economía (quienes siembran granos para engorde de su ganado), en el sector secundario (agroindustrias, industrias textiles, etc.), y en el sector terciario (caso de los bancos cuando transfieren fondos hacia sucursales que no los captan, o en las empresas de salud para atribuir valores a las prácticas que requieren una solución de patología por la que el intermediario abona un precio único). Pero también, con fines de medición de la eficiencia en forma sistémica cuando se transfieren costos de los departamentos o actividades de apoyo entre sí y/o a los principales a precios de mercado de donde surgen las ganancias o pérdidas originadas en cada centro, que son de carácter figurativo, pero útiles para la mejora continua y el proceso decisional.

V): CONCLUSIONES:

Con el desarrollo efectuado, creo haber cumplido el objetivo principal del trabajo en tanto he promovido el tratamiento de dos temas muy relacionados entre sí y poco debatidos en los ámbitos académicos de Costos y Gestión como son la descentralización funcional de las organizaciones que optan por utilizar Precios de Transferencia para valorar las transacciones intergrupo, con el agregado de la visión fiscal que adquiere cada vez mayor relevancia por la dinámica de la globalización de los negocios con el exterior, el flujo de capitales hacia y desde los centros financieros mundiales con la idea de maximizar ganancias vía disminución de costos tributarios y riesgos asociados y las necesidades de Inversión y Fiscales siempre crecientes por parte de los Estados. Todo con el propósito de continuar con esta línea investigativa tendiente a generar productos académicos que sirvan tanto a la transmisión del conocimiento, en sus diferentes niveles, como a su adaptación exitosa a la realidad económico-social, con el consecuente agregado de valor a la tarea de los Analistas de Gestión.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRREBENGOA, Luciana: "Un nuevo enfoque sobre precios de transferencia". Ediciones ERREPAR, Buenos Aires, 2002.-

BARFIELD, Jesse T.; RAIBORN, Cecily A.; KINNEY, Michael R.: "Contabilidad de Costos. Tradiciones e Innovaciones. Quinta edición. Ed. Thompson, México 2005.-

CORONEL TRONCOSO, Gregorio Ramón: "La Gestión del Costo Fiscal". Anales del XXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Argentina, San Luis, 2006.-

CORONEL TRONCOSO, Gregorio Ramón: Gestión del Conocimiento. Aspectos del Gestionamiento de RR.HH. para su efectiva implementación. Anales del X Congreso Internacional de Costos (IIC), Lyon, Francia, 2007.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M; FOSTER, George. "Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial". Ed. Pearson Prentice Hall, Decimosegunda Edición. México, 2007.

Ley de Impuesto a las Ganancias de la República Argentina, actualizada.

MALLO, Carlos, Kaplan Robert S., Meljem Sylvia, Jiménez Carlos: "Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión". Ediciones Prentice Hall, Madrid, 2000.-

MOSQUEDA ALMANZA, Rubén M: "Precios de Transferencia. Estrategia y Norma Fiscal. Ediciones Cengage Learning. México, 2009.-

RAYBURN, L. Gayle: "Contabilidad y Administración de Costos". Sexta Edición. Ed. Irwin McGraw-Hill, México 1999.

Resolución General N.1918 de la AFIP-DGI, República Argentina. Año 2005