

Voces: IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ PRECIO DE TRANSFERENCIA ~ DECLARACION JURADA

Título: Impuesto a las ganancias. Precios de transferencia. Resolución general 702 (AFIP).

Autores: Campagnale, Norberto P. Catinot, Silvia G. Parrondo, Alfredo J.

Publicado en: IMP1999-B, 2614

PRELIMINARES

Con fecha 30/12/98 se publicó en el Boletín Oficial la ley 25.063 (IMPUESTOS, t. 1999-A, 16), conocida como "Reforma Tributaria", que incorporó dentro del articulado de la ley del impuesto a las ganancias disposiciones relativas a la determinación de precios de transferencia entre empresas vinculadas.

Mediante la res. gral. 702 (IMPUESTOS, Rev. 21/99, p. 97) la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamentó algunos aspectos vinculados con las normas previstas en los arts. 8º, 15 y 130 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998 -IMPUESTOS, t. 1997-B, 2410- y sus modificaciones).

Dicha norma establece las formalidades y metodologías que deberán observar los sujetos comprendidos en el art. 15 de la ley del gravamen, a efectos de determinar si los precios pactados en operaciones entre empresas vinculadas se corresponde con el principio de "precio normal de mercado abierto" ("arm's length principle"), es decir, si responden a los valores que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, así como la presentación de la declaración jurada complementaria a la que hace referencia el art. 8º de la res. gral. 567 (IMPUESTOS, t. 1999-A, 464) que aprobó la aplicación denominada "Ganancias - Sociedades - Versión 3.0".

1. - SUJETOS COMPRENDIDOS

Se encuentran obligados a presentar la declaración jurada especial, respecto de las operaciones realizadas con partes vinculadas, los sujetos que se detallan a continuación:

a) Empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección;

b) empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con empresas o establecimientos del extranjero en cuyo capital participen, directa o indirectamente, sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en el capital, control o dirección de las primeras;

c) empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con sujetos del exterior vinculados mediante criterios de vinculación distintos de los consignados en los incs. a) y b) precedentes;

d) empresas nacionales que realicen operaciones con sujetos vinculados del exterior; o

e) sujetos que realicen operaciones con entidades o personas constituidas, domiciliadas o radicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

2 - JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICION FISCAL

La norma contempla, con carácter general, qué debe entenderse por jurisdicciones de baja imposición fiscal, definiéndolas como "aquellos países o territorios en los que exista una nula o baja imposición fiscal efectiva respecto de las rentas de las personas físicas o jurídicas, o con relación a determinadas actividades económicas, y en tanto se verifique además alguna de las siguientes circunstancias:

1. Existencia de:

1.1. Secreto bancario, financiero y/o bursátil;

1.2. regímenes contables y regulatorios de la constitución y el funcionamiento de sociedades basados en la mera imposición de requisitos mínimos;

1.3. un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas fiscales no extensibles a los residentes;

1.4. un régimen de otorgamiento de privilegios o ventajas fiscales por parte de la administración fiscal del referido país de carácter discrecional; o

2. Ausencia de:

2.1. Un régimen de nominatividad de acciones;

2.2. obligatoriedad de inscripción de sociedades en los registros pertinentes;

2.3. autoridades de contralor societarios;

2.4. retención de impuestos en la fuente, sobre los dividendos o intereses pagados a residentes del exterior.

De acuerdo con lo expuesto, a efectos de que una jurisdicción sea conceptualizada como de baja imposición fiscal se deberán presentar concomitantemente dos circunstancias: por una parte, se debe tratar de un país o territorio que no establezca, en el impuesto a la renta, una tasa de imposición efectiva considerada como de nivel normal y, por la otra, presentar alguna de las características de las enumeradas en la norma. Este criterio se encuentra en concordancia con el expresado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en su "Informe sobre competencia fiscal nociva".

En cuanto a las jurisdicciones consideradas, éstas pueden tratarse tanto de Estados independientes como de dependencias políticas o administrativas de los mismos, o regiones incluidas dentro de los límites geográficos de un país, pero en las cuales rigen un régimen tributario privilegiado.

3 - DECLARACION JURADA

Para la generación de la declaración jurada complementaria, deberá utilizarse la aplicación denominada "Precios de Transferencia - Versión 3.0", la cual se encuentra disponible en la página "Web" del Organismo Fiscal (<http://www.afip.gov.ar>).

La citada aplicación requiere la instalación previa del sistema informático denominado "S.I.Ap. - Sistema Integrado de Aplicaciones - Versión 3.0".

La norma establece que la referida declaración jurada complementaria debe presentarse conjuntamente con la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias.

No obstante ello, pueden presentarse dos situaciones que se exponen en el siguiente cuadro:

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i8356077B912611D7A3860001024B5421&file=documento.PDF4> - DOCUMENTACION

El art. 4º de la resolución general establece la obligación de conservar los comprobantes y justificativos de los precios de transferencias consignados en el formulario N° 662 y de los criterios de comparación utilizados hasta que opere la prescripción del gravamen, de conformidad con lo previsto por el art. 33, segundo párrafo, de la ley de procedimientos fiscales.

A su vez, efectúa una enunciación, no taxativa, de la documentación e información que se deberá conservar, citando a tal fin las siguientes:

a) Datos del contribuyente e información relativa a sus funciones o actividades (producción, investigación y desarrollo, comercialización, venta y distribución, fletamento, inventario, instalación, servicios posventa, administración, contaduría, legal, personal, informática, financiera, etc.), activos utilizados y riesgos asumidos, y estructura organizativa del negocio.

b) Apellido y nombres o denominación o razón social, código de identificación tributaria, domicilio fiscal y país de residencia de las personas vinculadas directa o indirectamente y la documentación -en caso de existir- de la que surja el carácter de la vinculación aludida. La información antedicha procederá aun cuando no se hubieran realizado operaciones con los mencionados sujetos.

c) Información sobre las operaciones realizadas con sujetos vinculados, directa o indirectamente, su cuantía y la moneda utilizada.

d) En el caso de empresas multinacionales, las principales actividades desarrolladas por cada una de las empresas del grupo, el lugar de realización, operaciones desarrolladas entre ellas y la documentación, esquema o cualquier otro elemento del cual surja la tenencia accionaria de las empresas que conforman el grupo, con indicación de los activos y riesgos asumidos; los contratos que versen sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.

e) Estados contables del contribuyente -incluso los estados consolidados, de corresponder- del ejercicio económico que resulte coincidente con el período fiscal, como asimismo los de las personas vinculadas del exterior, estos últimos cuando resulte pertinente en función del método de determinación del precio de transferencia utilizado.

f) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimiento de garantías, de licencias, "know-how", de uso de marca comercial, sobre atribución de costo, desarrollo e investigación, publicidad, etc.).

g) Información sobre la situación financiera del contribuyente.

h) Información relativa al entorno de la empresa, los cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso técnico y el mercado de divisas.

i) Información relativa a las estrategias comerciales.

j) Estructura de costos.

k) Métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa.

l) Información sobre operaciones o empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes ajustados con la finalidad de eliminar las diferencias.

m) Información de si los sujetos del extranjero se encuentran alcanzados por regímenes de determinación de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. En este supuesto, además, deberá indicarse el estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las pertinentes resoluciones.

5 - VINCULACION ECONOMICA

Se establecen los supuestos de vinculación económica que, con carácter genérico, contempla el artículo agregado a continuación del art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, reglamentado por el segundo artículo incorporado a continuación del art. 21 de su decreto reglamentario, texto aprobado por el dec. 1344/98 (IMPUESTOS, t. 1999-A, 65), y sus modificaciones.

A tal fin, la AFIP considera que la vinculación quedará configurada cuando se verifique al menos uno de los

siguientes supuestos:

- a) Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro;
- b) dos o más sujetos tengan:
 - 1. Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales;
 - 2. un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o unos e influencia significativa en el o los otros;
 - 3. un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.
- c) un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro;
- d) uno o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes;
- e) un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra y venta de bienes, servicios y derechos, por parte de otro;
- f) un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios;
- g) un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerce influencia significativa en la determinación de los precios;
- h) un sujeto acuerde con otro cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones, entrega en consignación, entre otras;
- i) un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y de comercialización de otro;
- j) un sujeto desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente, entre otras;
- k) un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, mediante la concesión de préstamos propios o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero;
- l) un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro;
- m) los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro; y
- n) existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

6 - METODO MAS APROPIADO

El quinto párrafo del art. 15 de la ley del tributo expresa que para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, se aplicará el método más apropiado

para el tipo de operaciones que se trate.

A fin de precisar qué debe entenderse por "el método que resulte más apropiado", la AFIP establece que será aquél que mejor refleje la realidad económica de las transacciones. A efectos de su definición considera -entre otros- los siguientes parámetros:

- a) Mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial.
- b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación.
- c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y las empresas involucradas en dicha comparación.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables.

7 - CRITERIOS DE COMPARABILIDAD

Otro tema que mereció la reglamentación por parte del Organismo Fiscal es el relativo a los factores para determinar la comparabilidad de las operaciones y/o de las empresas, a que hace referencia el art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, y que, con carácter genérico, establece el artículo agregado a continuación del art. 21 de su decreto reglamentario (IMPUESTOS, t. 1999-A, 126).

La comparabilidad se determinará considerando -entre otros-, los siguientes elementos:

- a) Las características de las operaciones, incluyendo:
 1. En operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del capital, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.
 2. En la prestación de servicios, la naturaleza del servicio y si éste involucra o no una experiencia o conocimiento -entre otros elementos-.
 3. En el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, las características físicas, calidad y confiabilidad, la disponibilidad y volumen de la oferta, etc.
 4. En caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la forma de la transacción (venta o licencia), el tipo del bien (patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología), la duración y el grado de protección y los beneficios anticipados por el uso de los bienes.
- b) Las funciones o actividades (tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transporte, financiación, control gerencial y servicios de posventa), incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las operaciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o la tasa de interés) de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.
- d) Las circunstancias económicas (ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).
- e) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación

del mercado.

Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables las que correspondan a dos (2) o más ejercicios anteriores o posteriores

El penúltimo párrafo del art. 15 de la ley expresa que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o del margen de utilidad y, cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

A fin de eliminar las mencionadas diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, al AFIP establece que deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes mecanismos de ajustes:

1. Plazo de pago: en este caso, la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor.

2. Cantidades negociadas: el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

3. Propaganda y publicidad: cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto vinculado del exterior, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al de otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado, por unidad de producto y por este concepto.

A fin de lo expuesto precedentemente, en el caso de publicidad y propaganda, se procederá según sea la finalidad de la promoción:

3.1. Si es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en la República Argentina, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos.

3.2. Si es de un producto, el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste.

4. Costo de intermediación: cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos, y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa vinculada no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.

5. Acondicionamiento, flete y seguro: a los fines de la comparación, los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que inciden en cada caso.

6. Naturaleza física y de contenido: en el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o la constitución del derecho.

7. Diferencias de fecha de celebración de las operaciones: los precios de las operaciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en las tasas de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridas entre las fechas de celebración de ambas operaciones.

En el caso de que las operaciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deberán ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base las respectivas tasas de cambio utilizadas en la fecha de cada operación.

Asimismo, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los "commodities", comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa en el ámbito nacional verificados durante el período.

CASO PRACTICO:

Empresa: Laboratorio BA S.A. (80% del capital pertenece a International Laboratory BA).

Cierre de ejercicio: 31/12/99.

Actividad: Elaboración y distribución de productos medicinales para uso humano, importados y de producción nacional.

Los productos importados son adquiridos a su controlante radicada en Boston (EE.UU.).

Producción nacional: la empresa elabora un único producto, mediante fórmula proporcionada por International Laboratory BA (I.L. BA), distinto al producto importado. La comercialización se efectúa tanto en el mercado interno como en el exterior. Por el uso de la fórmula, la empresa local paga regalías anuales de un 10% sobre las ventas brutas.

Ventas brutas (período 1/1/99 al 31/12/99): \$15.000.000.

Importe total de productos importados en el período: \$351.900 (15.300 u a \$23 c/u). Corresponden a una compra efectuada el 1/2/99 y vendidas en su totalidad dentro del ejercicio comercial.

Laboratorio BA S.A. (L. BA S.A.) debe aplicar las disposiciones relativas a precios de transferencia por las operaciones que realiza con la empresa controlante (I.L. BA), ya que se encuentra comprendido en el supuesto de vinculación a que hace referencia el inc. a) del art. 5° de la res. gral. 702 (AFIP).

Por dicho motivo, la empresa local procede a analizar si las siguientes operaciones se adecuan a la normativa vigente:

a) Productos importados: A la firma L. BA S.A. no le fue posible obtener listados de precios mayoristas vigentes en el lugar de origen de la importación. Asimismo, el producto importado no es fabricado en el país, por lo cual tampoco existen precios mayoristas en el mercado local.

En virtud de ello, consideró no aplicable la metodología descripta en el inc. b) del art. 8° de la ley del impuesto a las ganancias y procedió a seleccionar uno de los métodos previstos en el art. 15 de dicha norma legal.

Se decidió que el más apropiado para la situación planteada es el de "precio de reventa". De su aplicación surgió que el precio de transferencia en operaciones comparables realizadas por empresas no vinculadas era de \$15.

AJUSTE:

Precio unitario de importación	\$ 23
Precio unitario comparable	\$ 15
Diferencia	\$ 8
Unidades exportadas: 15.300 u x \$ 8 c/u	\$122.400

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i8356077C912611D7A3860001024B5421&file=do>

cumento.PDFb) Regalías: Con relación a las regalías pagadas a la empresa extranjera, la empresa local reconoce que el porcentaje pactado sobre el importe bruto de las ventas se encuentra incidido por la vinculación existente con I.L. BA.

Considera que el método más apropiado para determinar si el precio pactado con su controlante del exterior responde a las prácticas normales entre partes independientes es el de "partición de utilidades".

De la aplicación del referido método se determinó que las regalías deberían haberse pactado en un 3% y no en un 10%.

AJUSTE:

Regalías pagadas	(10% de 15.000.000)	\$ 1.500.000
Regalías arm's length	(3% de 15.000.000)	\$ 450.000
Diferencia		\$ 1.050.000

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i8356077D912611D7A3860001024B5421&file=documento.PDF><http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i8356077E912611D7A3860001024B5421&file=documento.PDF>

cumento.PDF)c) Productos nacionales: La firma exportó, durante el mes de febrero de 1999, 1.000 unidades a \$10 c/u a un sujeto domiciliado en una jurisdicción de baja imposición fiscal.

Considerando lo previsto por el tercer párrafo del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias, la contribuyente procedió a ajustar el precio de exportación por unidad de producto.

En la misma fecha, la empresa había exportado, a una empresa no vinculada radicada en un país no considerado como de baja imposición fiscal, en similares condiciones y volúmenes, a un precio unitario de \$25, por lo cual consideró como método de ajuste el de precio comparable no controlado.

AJUSTE:

Precio unitario de exportación	\$ 10
Precio unitario a considerar	\$ 25
Diferencia	\$ 15
Unidades exportadas: 1.000 u x \$15 c/u	\$15.000

<http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i8356077F912611D7A3860001024B5421&file=documento.PDF><http://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/blob?src=externalLink&crumb-action=append&context=137&blobguid=i83560780912611D7A3860001024B5421&file=documento.PDF> - F. 662

Cabe aclarar que si en cualquiera de los supuestos planteados no se hubiere verificado diferencias de valor respecto de transacciones realizadas por partes independientes, igualmente correspondería su inclusión dentro de la información a proporcionar a la AFIP.