

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Lic. Tomás Smudt (U.B.A.)



Una incumbencia del economista

10° Congreso de Economía

“Desarrollo económico con equidad social”

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 y 8 de Mayo de 2015

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

C.P.C.E.C.A.B.A.

ÍNDICE

1. RESUMEN	2
2. INTRODUCCIÓN	3
3. DESARROLLO DEL TRABAJO	5
1. Breve resumen de la legislación Argentina en materia de Precios de Transferencia	5
1.1 Metodología de análisis	6
1.2 Vinculación	12
1.3 Formularios de declaración jurada	13
1.4 Contenido mínimo del informe de Precios de Transferencia	14
1.5 El Rango Intercuartil	15
2. Una resolución por encima de una ley	16
2.1 Primera incumbencia	18
2.2 Tercera incumbencia	18
2.3 Cuarta incumbencia	18
2.4 Quinta incumbencia	19
2.5 Octava incumbencia	19
2.6 Undécima incumbencia	19
2.7 Duodécima incumbencia	20
4. CONCLUSIÓN	21
5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	22

1. RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es dejar expuesto que, de acuerdo a la ley que regula las incumbencias de cada una de las profesiones aglomeradas bajo las ciencias económicas (Ley N° 20.488), Precios de Transferencia es materia de los Licenciados en Economía y la certificación a la que se refiere el artículo 6° de la RG 1122/01 debe estar firmada por un Licenciado en Economía independiente.

Actualmente, la normativa en la materia obliga a la presentación de un informe de Precios de Transferencia en el que se deben analizar las transacciones realizadas con sociedades vinculadas del exterior. Este informe o estudio debe estar certificado por contador público independiente.

Es decir, la normativa vigente le asigna la incumbencia profesional en materia de Precios de Transferencia a los contadores públicos cuando, de acuerdo a la Ley N° 20.488, que regula las incumbencias de cada una de las profesiones de Ciencias Económicas, la temática se relaciona directamente al ámbito de los Licenciados en Economía.

2. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo analiza las incumbencias de los economistas según la ley N° 20.488 en relación a la temática de Precios de Transferencia para dejar expuesto que el informe debería estar certificado por un Licenciado en Economía independiente.

La normativa de precios de transferencia vigente en nuestro país está orientada a que los precios de las operaciones realizadas entre una sociedad local y su vinculada del exterior o con una sociedad radicada en un “paraíso fiscal”¹ sean equivalentes al **precio normal de mercado**.

En este sentido, se entiende por precio normal de mercado, aquel que se hubiera utilizado si no existieran relaciones especiales entre cliente y proveedor que dieran lugar a manipular los precios de modo de manejar a voluntad de qué lado de la frontera quedan las utilidades.

Para poder medir esta cuestión, quienes estén alcanzados por las normas deben presentar declaraciones juradas periódicas y un informe anual en el que se detallan las operaciones sujetas a la normativa, los precios utilizados y una metodología de prueba que permita concluir si dichos precios fueron efectivamente precios de mercado.

Las operaciones alcanzadas son, en general, todas las importaciones o exportaciones de bienes y de servicios realizadas entre un sujeto argentino y una empresa del exterior, cuando ambos pertenezcan directa o indirectamente a los mismos dueños o accionistas, tengan relaciones especiales tales como único proveedor o único cliente o cuando la empresa del exterior esté ubicada en un paraíso fiscal.

Cabe aclarar que el conjunto de normas responde a los lineamientos definidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) en el documento denominado “Pautas de Fijación de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones de Impuestos”.

En Argentina, el tema fue introducido en la Ley de Impuesto a las Ganancias y, a través de la Resolución General (AFIP) 1122/01 y sus modificatorias (en adelante “RG 1122/01”) y del Decreto Reglamentario de la ley, se regulan algunas cuestiones prácticas.

Especialmente, la RG 1122/01 establece la obligatoriedad de presentar un informe que analice las transacciones entre sociedades vinculadas del exterior. Además, la resolución define quiénes son los contribuyentes alcanzados, las exigencias de documentación, aclaraciones al modo de elección del método más apropiado y supuestos de vinculación, entre otros.

¹ Actualmente, se consideran “paraísos fiscales” a aquellos países o jurisdicciones no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal. La AFIP publica todos los meses una lista dinámica de los países cooperadores, y los que no se encuentran en la misma son considerados de baja o nula tributación.

Para la confección del informe de precios de transferencia deben analizarse, entre otros, los siguientes conceptos fundamentales:

Vinculación Económica: lista en forma detallada los supuestos en los que quedará configurada la vinculación económica. Este concepto de vinculación se extiende más allá del que establece la OCDE.

Elección del método de análisis: la norma establece que se debe utilizar el método que resulte más apropiado para el análisis de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

Factores de Comparabilidad: la elección del método de determinación de los precios de transferencia se basa en la comparabilidad de las operaciones y/o empresas, la cual está determinada, básicamente, por las características de las operaciones, funciones desarrolladas, activos utilizados, riesgos asumidos, términos contractuales y circunstancias económicas tales como dimensión y tipo de mercado, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia y ubicación geográfica, entre otras.

Rango Intercuartil: se establece que cuando se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios de las contraprestaciones o márgenes de utilidad.

Estos conceptos se articulan directamente con las incumbencias de los Licenciados en Economía, establecidos en el artículo 11 de la Ley N° 20.488, el cual establece para los Licenciados en Economía las incumbencias relacionadas (entre otros aspectos) con el asesoramiento económico y financiero, especialmente en atención al análisis de escenarios económicos, financieros y sociales que sustentan las premisas y criterios sobre los que se basa la elaboración de los informes de Precios de Transferencia.

Sin embargo, el artículo 6° de la Resolución General (AFIP) N° 1122/01 establece la obligatoriedad de que el informe de Precios de Transferencia certificado por contador público independiente, debiendo la misma estar autenticada por el Consejo Profesional o, en su caso, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.

Es decir, la RG 1122/01 contradice una Ley Nacional dado que, como se analizará en el presente trabajo, Precios de Transferencia es una incumbencia de los Licenciados en Economía.

Es de fundamental importancia destacar que esta temática es tratada por la Comisión de Actuación Profesional de los Licenciados en Economía (APLE) que se esfuerza permanentemente en defender las incumbencias de los Licenciados en Economía en este y en muchos otros territorios.

3. DESARROLLO DEL TRABAJO

1. Breve resumen de la legislación Argentina en materia de Precios de Transferencia

Las normas de Precios de Transferencia surgen de los artículos 14, 15, agregado a continuación del artículo 15 y 130 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el Decreto Reglamentario Nro. 1037/2000 del Poder Ejecutivo Nacional y la Resolución General Nro. 1122/2001 y sus modificatorias de la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP"). Supletoriamente, se utilizan comúnmente los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en materia de Precios de Transferencia.

Las diferentes reformas tributarias a la Ley de Impuesto a las Ganancias desde el año 1998 a la actualidad (Ley N° 25.063, Ley N° 25.239, Ley N° 25.784) han introducido importantes modificaciones en lo que se refiere a Precios de Transferencia hasta llegar a lo que es la normativa actual en la materia.

La Ley de Impuesto a las Ganancias actual establece que las transacciones entre un establecimiento estable con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas.

Además, se establece que las transacciones con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países considerados no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal (antes de baja o nula tributación) que indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes. Es decir, que considera estas transacciones de igual manera que las operaciones con sociedades vinculadas del exterior.

Asimismo, el artículo 15 de la mencionada ley establece que: *"a los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada"*. Posteriormente enumera los métodos previstos por la ley: método de precios comparables entre partes independientes, método de precios de reventa fijados entre partes independientes, método de costo más beneficios, método de división de ganancias y el método de margen neto de la transacción. Además, establece el caso especial del llamado "sexto método" para ser utilizado en el análisis de las operaciones de exportación de commodities, cuando las mismas se realicen a través de un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de tales bienes.

Cabe destacar que el concepto de partes relacionadas es muy amplio para la Ley del Impuesto a las Ganancias, ya que de conformidad con el artículo agregado a continuación del 15 de la misma, la vinculación económica entre una empresa domiciliada en el país y

otra en el exterior quedará configurada cuando las partes estén sujetas de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, por su grado de acreencias o sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión suficiente para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos estables u otro tipo de entidades.

Por otra parte, el artículo 8 hace mención al concepto de "precio internacional" que poseen determinados bienes, aclarando que éste deberá ser de público y notorio conocimiento como los que surgen de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares (por ejemplo en el caso de cereales, petróleo y otros commodities) y que corresponderá utilizar los mismos a los efectos de determinar la ganancia de fuente argentina para tales transacciones. No obstante lo expuesto, se admite prueba en contrario por parte del contribuyente.

Por otra parte, el artículo mencionado establece que cuando se efectúen operaciones de importación y exportación de bienes que no posean un precio internacional y que fueran celebradas exclusivamente entre partes independientes, el contribuyente debe suministrar al fisco cierta información a los efectos de que el fisco verifique si tales transacciones entre sujetos independientes han sido pactadas a valores de mercado.

Con posterioridad al dictado de la mencionada ley, se publica el decreto reglamentario 1037/00 (B.O. 14/11/00) que termina de definir varios aspectos no contemplados en la legislación vigente hasta dicho momento, como son la descripción de los métodos o los criterios de comparabilidad, entre otros.

Además, se establece como pauta para las presentaciones y las obligaciones formales la Resolución General 1122/01, luego modificada en varias oportunidades. La misma es, en general, consistente con los lineamientos de la OCDE.

1.1 Metodología de análisis

El artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias modificado por las Leyes N° 25.063 y 25.239, establece que a los fines de la determinación de los precios de las transacciones realizadas entre partes vinculadas serán utilizados los métodos que resulten "más apropiados" de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

El artículo 11 de la Resolución General N° 1122/2001 establece que el método que resulte más apropiado para determinar si los Precios de Transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, será aquel que mejor refleje la realidad económica de las transacciones.

A tal fin se considerará, entre otros, el que:

- 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.

Asimismo, de acuerdo con el segundo artículo incorporado a continuación del Art. 21 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, a efectos de identificar el método que mejor se adapte al caso, se considerarán, entre otros elementos o circunstancias, las siguientes:

- a) Las características de las transacciones.
- b) Las funciones o actividades desarrolladas.
- c) Los términos contractuales.
- d) Las circunstancias económicas.

El Decreto N° 1037/2000 del Poder Ejecutivo Nacional ha definido los métodos aceptados para constatar los Precios de Transferencia enumerados en el quinto párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Los métodos aceptados para constatar los Precios de Transferencia son los que se detallan a continuación:

- 1) Método de Precio Comparable entre partes independientes
- 2) Método de Precio de Reventa entre partes independientes
- 3) Método de Costo más Beneficios
- 4) Método de División de Ganancias
- 5) Método de Margen Neto de la Transacción

A excepción del primer método mencionado que compara los precios utilizados en las transacciones analizadas, todos los demás métodos se basan en márgenes de utilidad.

A continuación se describen los métodos antes mencionados:

Método de precio comparable entre partes independientes

El Método PC considera el precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

El método del Precio Comparable no Controlado – PCNC- (en la normativa argentina denominado Precio Comparable entre Partes Independientes “PC”) compara el precio cobrado por un bien o servicio transferido en una operación controlada con el precio

cobrado por un bien o servicio transferido en una operación no controlada comparable en circunstancias comparables (OCDE 2.13).

Los lineamientos de la OCDE establecen que una operación no controlada es comparable a una operación controlada a efectos de aplicar el PCNC, si se cumple alguna de las siguientes condiciones: 1) ninguna de las diferencias (si existen) entre las operaciones sujetas a análisis o entre las sociedades que realizan esas operaciones, podrían afectar significativamente el precio; o 2) si pudieran efectuarse ajustes razonables que permitieran eliminar los efectos de esas diferencias. Cuando es posible encontrar operaciones no controladas comparables, el método del Precio Comparable No Controlado "PCNC" constituye la forma más directa y confiable de aplicar el principio de asimilación a partes independientes. En consecuencia, las Pautas establecen que "en tales casos, se prefiere el método PCNC a todos los demás" (OCDE 2.14).

El artículo 21.6 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias establece que el Método de PC no será aplicable cuando los productos no sean análogos por su naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.

Resulta posible aplicar este método comparando el precio pactado en una transacción realizada por la compañía con empresas vinculadas, con aquel acordado en una transacción de la misma compañía con terceros independientes en la que se intercambiaron productos o servicios idénticos o muy similares (PC interno). Alternativamente, la comparación podría ser realizada utilizando el precio pactado entre dos empresas independientes que comercializaron productos o servicios idénticos o muy similares a los involucrados en la transacción bajo análisis (PC externo).

Podría decirse que este método se utiliza, generalmente, cuando existen operaciones comparables internas o bien cuando se trata de bienes que cuentan con un precio de mercado de público y notorio conocimiento, dado que es generalmente muy difícil encontrar transacciones comparables entre terceros independientes, debido a que diferencias menores entre la transacción analizada y aquellas comparables realizadas entre empresas no relacionadas pueden tener un impacto significativo en el precio, aún cuando las actividades asociadas a dicha transacción sean lo suficientemente similares como para generar márgenes de utilidad comparables.

Método de precio de reventa entre partes independientes

Este método consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables, por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que

hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

Es decir que el Método de Precio de Reventa entre Partes Independientes evalúa si el monto pactado en una transacción controlada cumple con el principio *arm's length* comparando el margen bruto de utilidad obtenido en la transacción analizada con el margen bruto de utilidad obtenido en transacciones comparables no controladas.

Este método es utilizado generalmente para actividades de distribución, cuando el distribuidor no agrega valor a los bienes tangibles en forma sustancial mediante la alteración física de los mismos o mediante el uso de un intangible.

La aplicabilidad del método depende especialmente del carácter similar de las funciones realizadas, los riesgos asumidos, y los términos contractuales. Si bien los requisitos de comparabilidad de producto no son tan estrictos como en el caso del método PC, los productos distribuidos deben ser del mismo tipo general.

Se puede comparar el margen bruto de utilidad del revendedor en una transacción controlada con el margen bruto de utilidad obtenido por el mismo revendedor en una transacción con un tercero independiente (PR mediante parámetros de comparación "internos"). Si no existen transacciones comparables no controladas para el mismo revendedor, también se puede considerar el margen bruto de utilidad obtenido por otros revendedores en operaciones comparables realizadas con terceros independientes (PR mediante parámetros de comparación "externos").

Se considera que una transacción no controlada es comparable a una transacción controlada cuando no existe ninguna diferencia entre las transacciones comparadas que afecten el porcentaje de utilidad bruta, o cuando, existiendo, estas diferencias puedan ser eliminadas mediante ajustes razonables. La aplicación del presente método requiere de un alto grado de comparabilidad entre las funciones realizadas, los riesgos incurridos y los términos contractuales entre la transacción controlada y la no controlada.

El Método de Precio de Reventa entre Partes Independientes no es un método confiable cuando existen diferencias significativas en:

- nivel de mercado
- eficiencia en la administración
- funciones desarrolladas
- productos

Método de costo más beneficios

Este método consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas multiplicando el costo de los bienes, de los servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes

independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.

Este análisis se utiliza cuando la parte sometida a prueba se dedica principalmente a la fabricación, ensamblaje u otro tipo de producción de bienes, o cuando servicios esenciales son prestados entre empresas relacionadas.

Se puede comparar el margen bruto de utilidad de la parte en prueba en una transacción controlada con el margen bruto de utilidad obtenido por el mismo sujeto en una transacción con un tercero independiente (CB mediante parámetros de comparación "internos"). Si no existen transacciones comparables no controladas realizadas por el mismo sujeto bajo análisis, también se puede considerar el margen bruto de utilidad obtenido por otros sujetos en operaciones comparables realizadas con terceros independientes (CB mediante parámetros de comparación "externos").

Se considera que una transacción no controlada es comparable a una transacción controlada cuando no existe ninguna diferencia entre las transacciones comparadas que afecten el porcentaje de utilidad bruta, o que cuando dichas diferencias existan, éstas pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables. La aplicación del presente método requiere de un alto grado de comparabilidad entre las funciones realizadas, los riesgos incurridos y los términos contractuales entre la transacción controlada y la no controlada.

El Método de Costo más Beneficios es poco confiable cuando existen diferencias significativas entre las transacciones controladas y no controladas en relación con:

- intangibles
- estructura de costos
- grado de experiencia en el negocio
- eficiencia en la administración
- funciones desarrolladas
- productos

Método de división de ganancias

De acuerdo a lo establecido por el primer artículo incorporado a continuación del artículo 21 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el método de división de ganancias es el que resulta de aplicar para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
- Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.

Método de margen neto de la transacción

Por MNT se entenderá el margen aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en las transacciones no controladas comparables o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

La OCDE sugiere que el margen neto que obtiene el contribuyente en una operación controlada debería ser establecido en referencia al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones no controladas comparables. Esto sería mediante la aplicación de parámetros de comparación “internos”. Asimismo, el MNT sería útil tomando como parámetro el margen neto obtenido por sociedades independientes en operaciones comparables, es decir, mediante la aplicación de parámetros de comparación “externos”, en cuyo caso los resultados financieros de la parte analizada son comparados con los resultados financieros de las compañías independientes involucradas en actividades similares en circunstancias similares.

Una ventaja del MNT es que requiere una menor comparabilidad funcional que los métodos transaccionales tradicionales (PC, PR y CB) debido a que las funciones realizadas por las diferentes compañías se reflejan en los niveles de gastos de operación; asimismo, requiere una menor similitud entre los productos intercambiados para obtener resultados confiables, que aquella requerida con los métodos transaccionales tradicionales.

Método para el análisis de las operaciones de exportación de bienes con cotización conocida (“commodities”) a sujetos vinculados que se realicen a través de un intermediario internacional

Como fue aclarado anteriormente, existe el caso especial del “sexto método” que se aplica cuando se trata de exportaciones que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. En estos casos se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería (cualquiera sea el medio de transporte), sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación.

Este método no es de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos:

a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables. Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados.

b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado.

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

1.2 Vinculación

El Anexo III de la RG (AFIP) 1122/01 enuncia a modo de sugerencia práctica todos aquellos supuestos por los cuales se puede concluir que existe vinculación entre una sociedad local y una sociedad del exterior.

Que se cumpla alguno de estos supuestos, no obstante, no es condición necesaria para concluir que existe vinculación.

Esto dado que la Ley del Impuesto de las Ganancias, en el artículo agregado a continuación del artículo 15, establece que *“la vinculación quedará configurada cuando una sociedad (...) y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados(...) en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.”*

Esto implica que más allá de los supuestos de vinculación que se exponen en el Anexo III de la RG (AFIP) 1122/01, se determina que dos sociedades son vinculadas cuando una de estas ejerza control o dirección sobre la otra y, para entender esto, el fisco provee como guía los supuestos. Los mismos pueden ser clasificados de acuerdo al tipo de vinculación que se genera: societaria o económica.

Supuestos societarios

- Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.
- Dos o más sujetos tengan alternativamente.
- un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.
- un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o más sujetos e influencia significativa en uno o más de los otros sujetos.

- un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.
- Un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.

Supuestos económicos

- Dos o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.
- Un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.
- 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.
- Un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.
- Un sujeto acuerde con otras 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 o entrega en consignación, entre otras.
- Un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización de otro.
- 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.
- Un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.
- Un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.
- Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.
- Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

1.3 Formularios de declaración jurada

Las normas de Precios de Transferencia introducen la obligatoriedad de presentar una serie de declaraciones juradas tanto para las transacciones realizadas con sociedades vinculadas del exterior como por aquellas realizadas con terceros independientes del exterior por productos con y sin cotización conocida en mercados transparentes.

Los formularios que se deben presentar para las transacciones de importación y exportación de bienes con sociedades no vinculados ni radicados en países no “paraísos fiscales” son:

Formulario F.741: Se informan las operaciones de exportación e importación de bienes, respecto de las cuales pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, con personas o entidades independientes constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior: Por cada uno de los semestres de un mismo ejercicio fiscal. Vencimientos para la presentación: cinco meses luego del cierre del semestre (primer semestre); mismo día que vencimiento para la declaración jurada del impuesto a las ganancias (segundo semestre).

Formulario F.867: Se informan las operaciones de exportación e importación sin cotización en mercados transparentes, cuyo monto anual -por ejercicio comercial- en su conjunto superen la suma de UN MILLÓN DE PESOS (\$ 1.000.000). Se presenta anualmente. Vencimiento para la presentación: siete meses luego del cierre del ejercicio.

Los formularios respectivos para las transacciones con sociedades vinculadas del exterior o radicadas en aquellos países considerados como “paraísos fiscales” son:

Formulario F.742: Semestral solo por el primer semestre del ejercicio fiscal. Vencimiento para la presentación: cinco meses luego del cierre del semestre.

Formulario F.969: Anual. Vencimiento para la presentación: 15 días corridos luego del vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

Formulario F.743: Anual. Vencimiento para la presentación: ocho meses luego del cierre del ejercicio.

Informe de Precios de Transferencia (F.4501): Anual. Se deben consignar ciertos contenidos mínimos y analizar las transacciones realizadas con sociedades vinculadas o sociedades radicadas en jurisdicciones consideradas “paraísos fiscales”. Este informe debe estar certificado por contador público independiente, con firma legalizada del consejo profesional, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado. Vencimiento para la presentación: ocho meses luego del cierre del ejercicio. Se presenta firmado digitalmente.

1.4 Contenido mínimo del informe de Precios de Transferencia

El informe se debe presentar a través del F.4501 firmado de manera digital y deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.
- Los riesgos asumidos y los activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones.

- El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el análisis o estudio de los precios de transferencia.
- Detalle y cuantificación de las transacciones realizadas, alcanzadas por la presente resolución general.
- Identificación de los sujetos del exterior con los que se realizaron las transacciones que se declaran.
- Método utilizado para la justificación de los precios de transferencia, con indicación de las razones y fundamentos por las cuales se lo consideró como el mejor método para la transacción de que se trate.
- Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.
- Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.
- Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.
- El detalle, cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
- La determinación de la mediana y del rango intercuartil.
- La transcripción del estado de resultado de los sujetos comparables correspondientes a los ejercicios comerciales que resulten necesarios para el análisis de comparabilidad, con indicación de la fuente de obtención de dicha información.
- Descripción de la actividad empresarial y características del negocio de las compañías comparables.
- Las conclusiones a las que se hubiera arribado.

Asimismo, la RG 1122/01 requiere que los contribuyentes mantengan, de acuerdo al Anexo IV, los comprobantes y justificaciones de los precios de transferencia informados y de los criterios de comparación utilizados, a efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada complementaria anual.

La mencionada documentación deberá conservarse por el plazo de 5 años después de operada la prescripción establecida en la ley de procedimiento tributario.

1.5 El Rango Intercuartil

Cuando por aplicación de alguno de los métodos establecidos se determinen dos o más transacciones comparables la normativa obliga a determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes es el que corresponde a la mediana disminuida en un cinco por ciento (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil-, o la mediana incrementada en un cinco por ciento (5%) -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil-.

Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un cinco por ciento (5%), este último valor sustituirá al del primer cuartil, y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un cinco por ciento (5%), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.

La resolución establece el procedimiento de determinación de la mediana y del rango intercuartil.

2. Una resolución por encima de una ley

Como ya fue indicado anteriormente, el artículo 6° de la Resolución General (AFIP) N° 1122/01 establece la obligatoriedad de que el informe de Precios de Transferencia esté certificado por contador público independiente, debiendo la firma estar autenticada por el Consejo Profesional o, en su caso, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.

Este artículo se fue modificado hasta llegar a la situación actual. La primera resolución vinculada directamente con Precios de Transferencia fue la Resolución General (AFIP) 702 de 1999 en la cual no indicaba absolutamente nada de una certificación ni de alguna incumbencia profesional en este sentido. La introducción en el 2001 de la RG 1122 establece que el informe debe estar firmado por el contribuyente y por un contador público independiente pero sin hacer referencia a ninguna certificación. Además, en los considerandos no se aclara el porqué de la incorporación de un contador público independiente. Aquí se encuentra la base del problema planteado porque insta que Precios de Transferencia es una incumbencia del contador público y no de los Licenciados en Economía.

En el 2011 se realiza la primera modificación al artículo 6° de la resolución, pero no se modifica el texto en cuanto a las firmas que se necesitan: *“La documentación (...) deberá contar con la firma del contribuyente o responsable y de contador público independiente, debiendo esta última estar autenticada por el consejo profesional o, en su caso, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado”*. Pero no es hasta la modificación del 2013 en la que se establece el concepto de “certificación” de contador público independiente.

En la práctica, y de acuerdo al resumen de la sección anterior, este artículo no respeta el espíritu y el texto de lo establecido en el art. 11° inc. a) de la Ley N° 20.488, el cual,

establece para los Licenciados en Economía las incumbencias relacionadas, entre otros aspectos, con el asesoramiento económico y financiero, especialmente en atención al análisis de escenarios económicos, financieros y sociales que sustentan las premisas y criterios sobre los que se basa la elaboración de los informes de Precios de Transferencia.

De las mismas, y de acuerdo a su orden de aparición en el texto de la citada norma, se listan a continuación las incumbencias que, entre otras, pueden identificarse como vulneradas:

- Como primera incumbencia del Lic. en Economía, los "estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia".
- Como tercera incumbencia del Lic. en Economía, el "análisis de coyuntura global, sectorial y regional".
- Como cuarta incumbencia del Lic. en Economía el "análisis del mercado externo y del comercio internacional".
- Como quinta incumbencia del Lic. en Economía, el "análisis macroeconómico de los mercados cambiarios, de valores y de capitales".
- Como octava incumbencia del Lic. en Economía, el "análisis de la situación, actividad y política monetaria, crediticia, cambiaria, fiscal y salarial".
- Como undécima incumbencia del Lic. en Economía, el "análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos".
- Como duodécima incumbencia del Lic. en Economía, los "estudios a nivel global, sectorial y regional sobre problemas de comercialización, localización y estructura competitiva de mercados distribuidores, inclusive la formación de precios."

Además, el texto tiene presente la naturaleza de la formación académica de los Licenciados en Economía, centrada en pensar críticamente los problemas del valor y la distribución, los mercados, la teoría de los precios y su determinación.

De acuerdo a lo analizado anteriormente y a las incumbencias del economista del artículo 11 de la ley 20.488, es incuestionable que la certificación sobre determinados contenidos del informe al que se refiere el artículo 6º de la Resolución General 1122 (y sus modificatorias) de la Administración Federal de Ingresos Públicos, debe ser de Licenciado en Economía.

Esto es más evidente cuando se analizan las incumbencias de los contadores públicos de acuerdo al artículo 13 de la misma ley y en ningún lado se hace referencia a análisis de mercados, métodos estadísticos, análisis de precios, etc.

A continuación realizaremos un breve análisis de cada una de las incumbencias que fundamentan que el trabajo de Precios de Transferencia debe ser certificado por un Licenciado en Economía independiente:

2.1 Primera incumbencia

La primera incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *“estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda sin perjuicio de la actuación de graduados de otras disciplinas en las áreas de su competencia”*.

El trabajo de precios de transferencia es esencialmente un estudio del mercado específico en el que actúa la compañía para el análisis de transacciones con el mercado externo.

Además, como fue aclarado anteriormente, uno de los contenidos mínimos del informe de Precios de Transferencia es que deben indicarse *“los riesgos asumidos y los activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones”*. Para entender qué tipo de riesgos asume la compañía o qué tipo de funciones desarrolla, es fundamental estudiar en que mercado la sociedad opera, si vende en el mercado local o en el exterior, etc.

2.2 Tercera incumbencia

La tercera incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *“análisis de coyuntura global, sectorial y regional”*.

Este punto se relaciona directamente con la primera incumbencia toda vez que para analizar los precios pactados en operaciones intercompañía es necesario realizar un análisis de la coyuntura global, sectorial y regional.

Asimismo, una de las partes fundamentales del trabajo de Precios de Transferencia es la búsqueda de comparables que, en la mayoría de los casos, se realiza a través de bases de datos externas.

Como se debe utilizar información pública, en general la mayoría de las sociedades que se utilizan como comparables no son del mercado doméstico sino que son compañías radicadas en Estados Unidos, Europa o Asia. En este sentido, se deben ajustar las diferencias que causan las distintas radicaciones y eso implica realizar un análisis de la coyuntura global, sectorial y hasta regional.

Además, como fue aclarado anteriormente, uno de los contenidos mínimos del informe de Precios de Transferencia es que deben indicarse *“los riesgos asumidos y los activos utilizados por el contribuyente en la realización de dichas actividades y funciones”*.

Es importante destacar que, aunque no es un requisito de contenido obligatorio de los informes de Precios de Transferencia, en la práctica, la mayoría incluyen un análisis de la situación coyuntural global y de Argentina.

2.3 Cuarta incumbencia

La cuarta incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *“análisis del mercado externo y del comercio internacional”*.

Precios de Transferencia es, como concepción, un análisis del mercado externo y del comercio internacional. Se analizan las transacciones realizadas entre una sociedad local y su vinculada del exterior, las cuales involucran el mercado exterior y el comercio internacional.

Simplemente, esta incumbencia involucra absolutamente todo el contenido de la RG 1122/01. Sólo por ella se justifica que el Informe de Precios de Transferencia debe estar certificado por un Licenciado en Economía independiente.

2.4 Quinta incumbencia

La quinta incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *"análisis macroeconómico de los mercados cambiarios, de valores y de capitales"*.

En línea con el resto de las incumbencias, la quinta involucra también el contexto internacional en cuanto a los mercados cambiarios, de valores y de capitales.

Una de las transacciones comúnmente analizadas en un informe de precios de transferencia son los préstamos entre sociedades vinculadas del exterior en donde se debe analizar si la tasa de interés del mutuo fue pactada como entre partes independientes o no. Para ello es necesario un análisis del mercado cambiario, de valores y de capitales.

2.5 Octava incumbencia

La octava incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *"análisis de la situación, actividad y política monetaria, crediticia, cambiaria, fiscal y salarial"*.

Como fue aclarado anteriormente, uno de los formatos de análisis de Precios de Transferencia es la comparación de los resultados obtenidos por la compañía analizada con los resultados obtenidos por sociedades comparables. Estas compañías comparables generalmente son sociedades radicadas en Estados Unidos, Asia o Europa dado que no se cuenta con información pública disponible de sociedades argentinas.

Es por este motivo que para determinar qué compañía es comparable con la sociedad analizada es fundamental realizar un análisis de la situación crediticia, cambiaria, fiscal, salarial y de política monetaria de cada uno de los países y/o jurisdicciones involucrados.

Es de fundamental trascendencia tener en cuenta las políticas cambiarias, crediticias, fiscales y salariales para entender los resultados obtenidos por cada sociedad.

2.6 Undécima incumbencia

La undécima incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es el: *"análisis de la política industrial, minera, energética, agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura en sus aspectos económicos"*.

Al igual que en la octava incumbencia, a efectos de la selección de compañías comparables es necesario contemplar la política industrial, minera, energética,

agropecuaria, comercial, de transportes y de infraestructura. Todas estas políticas influyen notablemente en las condiciones de cada compañía utilizada en el análisis.

2.7 Duodécima incumbencia

La duodécima incumbencia del economista según el artículo 11 de la ley 20.488 es: *“estudios a nivel global, sectorial y regional sobre problemas de comercialización, localización y estructura competitiva de mercados distribuidores, inclusive la formación de precios”*.

La misma especifica explícitamente que es incumbencia del economista el estudio de la formación de precios. El Informe de Precios de Transferencia es un estudio de la formación de precios.

Al igual que en otras incumbencias explicadas anteriormente, la duodécima simplemente involucra absolutamente todo el contenido de la RG 1122/01. Sólo por ella se justifica que el Informe de Precios de Transferencia debe estar certificado por un Licenciado en Economía independiente.

4. CONCLUSIÓN

El artículo 6 de la Resolución General (AFIP) 1122/01 es inconstitucional toda vez que contradice lo dispuesto por la ley 20.488 que regula las incumbencias de las profesiones de Ciencias Económicas.

La gran mayoría de las incumbencias de los Licenciados en Economía, según el artículo 11 de la Ley 20.488, son claras y están completamente alineadas con el trabajo que se realiza en Precios de Transferencia. En cambio, las incumbencias de los contadores públicos expuestos en el artículo 13 de esa misma ley no lo están.

La formación académica de los Licenciados en Economía, centrada en pensar críticamente los problemas del valor y la distribución, los mercados, la teoría de los precios y su determinación es clave para entender y explicar las razones para afirmar la inconstitucionalidad del artículo 6 de la Resolución General 1122/01.

Si bien desde la Comisión de Actuación Profesional de los Licenciados en Economía ya se han hecho diversos pedidos de modificación del artículo vigente, aún no se han conseguido resultados favorables.

Es de fundamental importancia para la profesión que se modifique el artículo 6° de la RG 1122/01 para incorporar a los Licenciados en Economía como aptos para la firma de los Informes de Precios de Transferencia.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ley N° 20.488. Profesionales. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas Buenos Aires 23 de Mayo de 2973.
- Resolución General (AFIP) 1122/01 y sus modificatorias. Impuesto a las ganancias. Precios de transferencia. Declaración jurada complementaria anual. Programa Aplicativo. Formalidades, requisitos y demás condiciones. Buenos Aires, 29 de Octubre de 2001.
- Resolución General (AFIP) 702/99. Impuestos. Buenos Aires, 12 de Octubre de 1999.
- Decreto Reglamentario 1037/2000. Modifícase la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, aprobada por el Decreto N° 1344/98. Buenos Aires, 9 de Septiembre de 2000.
- Ley de Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97), Anexo I, con las modificaciones posteriores.
- “*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*”. OECD Publishing. Septiembre de 2010.