

Contabilidad tributaria empresarial para abogados

Contabilidad y exposición de operaciones con sociedades vinculadas.
Tratamiento en el impuesto a las ganancias y precios de transferencia.

Dra. Fernanda Laiun

AAEF Julio 2020

Contabilidad, operaciones con vinculadas y precios de transferencia

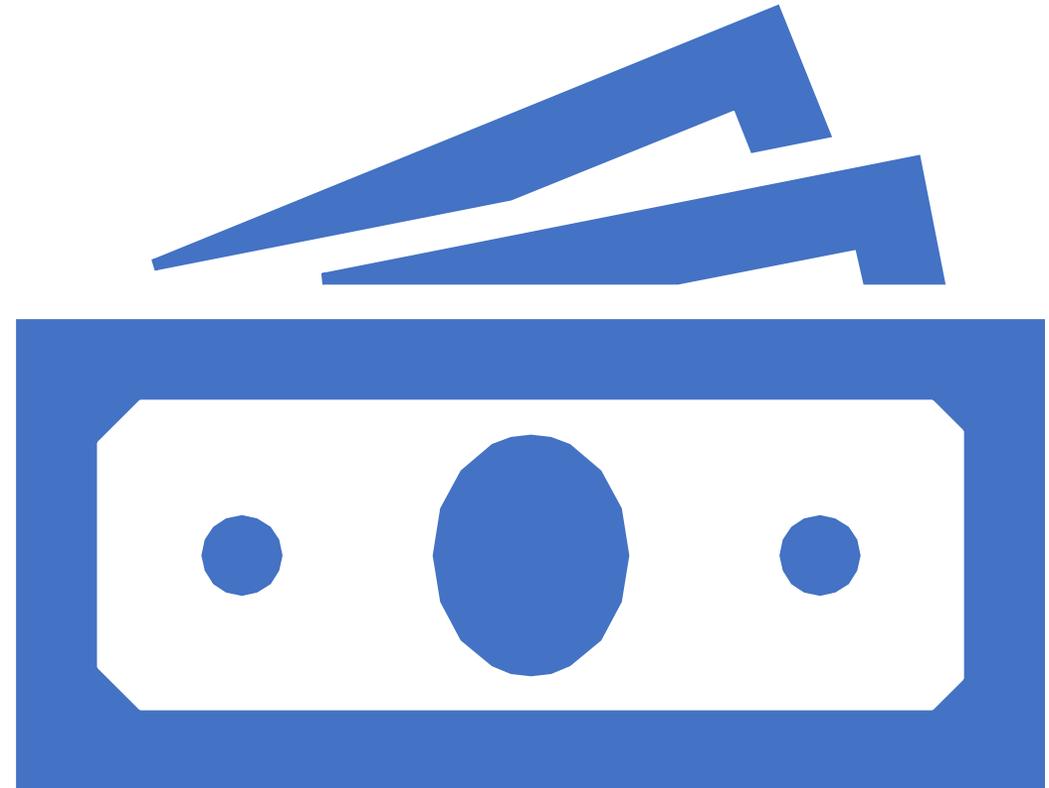
Obligaciones de precios de transferencia

Responsabilidad de la empresa

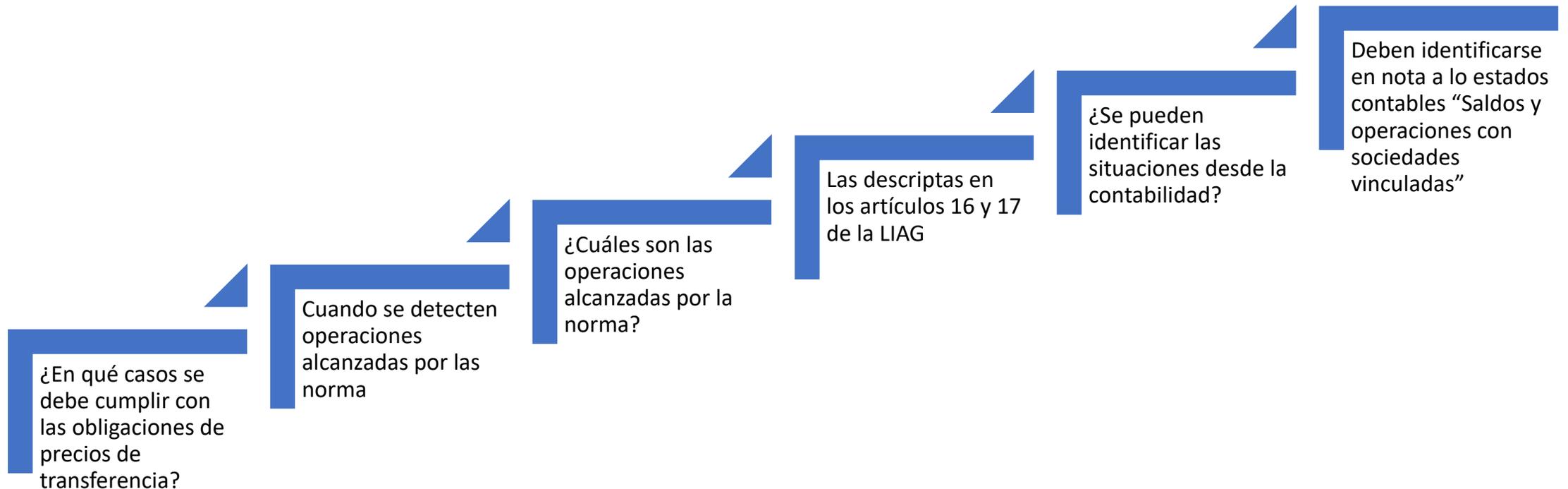
Responsabilidad del asesor

Responsabilidad del auditor

Responsabilidad del representante legal



Contabilidad y precios de transferencia



IDENTIFICACIÓN DE TRANSACCIONES

Qué significa precios de transferencia

- Es el precio al que se transfieren bienes, activos intangibles o se prestan servicios

Según OCDE, solo cuando se da entre empresas asociadas, pensando en cross border

Cada país tiene su propia definición de empresas asociadas, en Argentina “empresas vinculadas”

El concepto suele extenderse según el tipo de sujeto (países BoNT) o el tipo de operación (intermediarios)

TRANSACCIONES ALCANZADAS ARGENTINA

Artículo 16 IAG, 3er párrafo

Las transacciones entre un sujeto argentino, con 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, serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 17.

Artículo 17 IAG, 2do párrafo

Las transacciones que sujetos del país, realicen con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes

CRITERIO DE VINCULACIÓN ARGENTINA



La vinculación quedará configurada cuando un sujeto ... , con quien aquél realice transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas humanas 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.

Vinculación societaria o económica

TRANSACCIONES ALCANZADAS ARGENTINA

Por sujeto

Vinculados: Definición ampliada artículo 11 DR



Jurisdicciones de baja o nula imposición: países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria inferior al SESENTA POR CIENTO (60 %) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de esta ley.



Jurisdicciones no cooperantes: Artículo 24 DR

Por operación

Intermediarios, aun sin estar vinculado debe probarse la razonabilidad de su retribución

Ejemplo de saldos con partes relacionadas

8. SALDOS Y OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Al 31 de diciembre de 2018 y de 2017 los saldos y operaciones con partes relacionadas conforme a lo requerido por la Resolución Técnica N° 21 de la F.A.C.P.C.E. son los siguientes:

a) Saldos al cierre del ejercicio:

Tipo de operación / Entidad	Créd. por Vtas. (Nota 3.2)	Ds. Comerc. (Nota 3.5.)	Rem. y Cs. Sociales (Nota 3.6.)	Saldo Neto
<u>Sociedad Controlante</u>				
[REDACTED] GmbH & Co KG	1.461.837	(103.231.813)	-	(101.769.976)
<u>Sociedades Vinculadas</u>				
[REDACTED] Inc. EEUU	-	(3.007.342)	-	(3.007.342)
[REDACTED] (Polonia)	-	(38.079)	-	(38.079)
Directores y personal clave	-	-	(2.215.432)	(2.215.432)
Total al 31/12/2018	1.461.837	(106.277.234)	(2.215.432)	(107.030.829)
Total al 31/12/2017	5.608.517	(39.080.647)	(2.605.281)	(36.077.411)

Ejemplo de operaciones con partes relacionadas

b) Montos de las operaciones del ejercicio:

Tipo de operación / Entidad	Compras (Anexo V)	Servicios (Nota 3.8.)	Remuneraciones (Anexo V)	Resultados financieros
<u>Sociedad Controlante</u> [Redacted] mbH & Co	(132.131.516)	6.080.051	-	(34.629.875)
<u>Sociedades Vinculadas</u> [Redacted] elkopol (Polonia)	-	-	-	-
[Redacted] vices Inc. (EEUU)	(310.852)	-	-	-
Directores y personal clave	-	-	(11.563.922)	-
Total al 31/12/2018	(132.442.368)	6.080.051	(11.563.922)	(34.629.875)

Transacciones alcanzadas en nuestro ejemplo

Créditos por ventas: ventas a sociedades relacionadas

- ¿Distribución?
- ¿Fabricación?

Deudas Comerciales: importaciones

- ¿de bienes?
- ¿de servicios?

Deudas por remuneraciones

- ¿pagos de sueldos locales en el exterior?

Resultados financieros

- ¿porqué no se exponen deudas financieras?

Notas de operaciones con vinculadas de balance



Referencia inicial
Tipo de operaciones
Necesidad de "ligue"
No forma parte del informe del auditor
No identifica intermediarios

¿PARAISOS FISCALES?



Jurisdicciones de baja o nula imposición: países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresarial inferior al SESENTA POR CIENTO (60 %) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de esta ley.

IAG Argentina 25% x 60%: IAG mínima no paraíso 15%

Tasa de IAG del exterior menos al 15%: Califica baja o nula tributación

NO SE INFORMAN

JURISDICCIONES “no cooperantes”

1. Bosnia y Herzegovina
2. Brecqhou
3. Burkina Faso
4. Estado de Eritrea
5. Estado de la Ciudad del Vaticano
6. Estado de Libia
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
8. Estado Plurinacional de Bolivia
9. Isla Ascensión
10. Isla de Sark
11. Isla Santa Elena
12. Islas Salomón
13. Los Estados Federados de Micronesia
14. Mongolia
15. Montenegro
16. Reino de Bután
17. Reino de Camboya
18. Reino de Lesoto
19. Reino de Suazilandia
20. Reino de Tailandia
21. Reino de Tonga
22. Reino Hachemita de Jordania
23. República Kirguisa
24. República Árabe de Egipto
25. República Árabe Siria
26. República Argelina Democrática y Popular
27. República Centroafricana
28. República Cooperativa de Guyana
29. República de Angola
30. República de Bielorrusia
31. República de Botsuana
32. República de Burundi
33. República de Cabo Verde
34. República de Costa de Marfil
35. República de Cuba
36. República de Filipinas
37. República de Fiyi
38. República de Gambia
39. República de Guinea
40. República de Guinea-Bisáu
41. República de Haití
42. República de Honduras
43. República de Indonesia
44. República de Irak
45. República de Kazajistán
46. República de Kirguistán
47. República de Kuwait
48. República de Laos
49. República de Maldivas
50. República de Malawi
51. República de Maldivas
52. República de Malí
53. República de Mozambique
54. República de Namibia
55. República de Nicaragua
56. República de Palaos
57. República de Ruanda
58. República de Sierra Leona
59. República de Sudán del Sur
60. República de Surinam
61. República de Tayikistán
62. República de Trinidad y Tobago
63. República de Uzbekistán
64. República de Yemen
65. República de Yibuti
66. República de Zambia
67. República de Zimbabue
68. República del Chad
69. República del Níger
70. República del Paraguay
71. República de Serbia
72. República de Tailandia
73. República de Tailandia
74. República de Tailandia
75. República de Tailandia
76. República de Tailandia
77. República de Tailandia
78. República de Tailandia
79. República Federal de Somalia
80. República Federal Democrática de Nepal
81. República Gabonesa
82. República Islámica de Afganistán
83. República Islámica de Irán
84. República Islámica de Mauritania
85. República Popular de Bangladés
86. República Popular de Benín
87. República Popular Democrática de Corea
88. República Socialista de Vietnam
89. República Togolesa
90. República Unida de Tanzania
91. Sultanato de Omán
92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
93. Tristán da Cunha
94. Tuvalu
95. Unión de las Comoras

NO SE INFORMAN

Bajo el confuso título de “Jurisdicciones de baja o nula tributación”

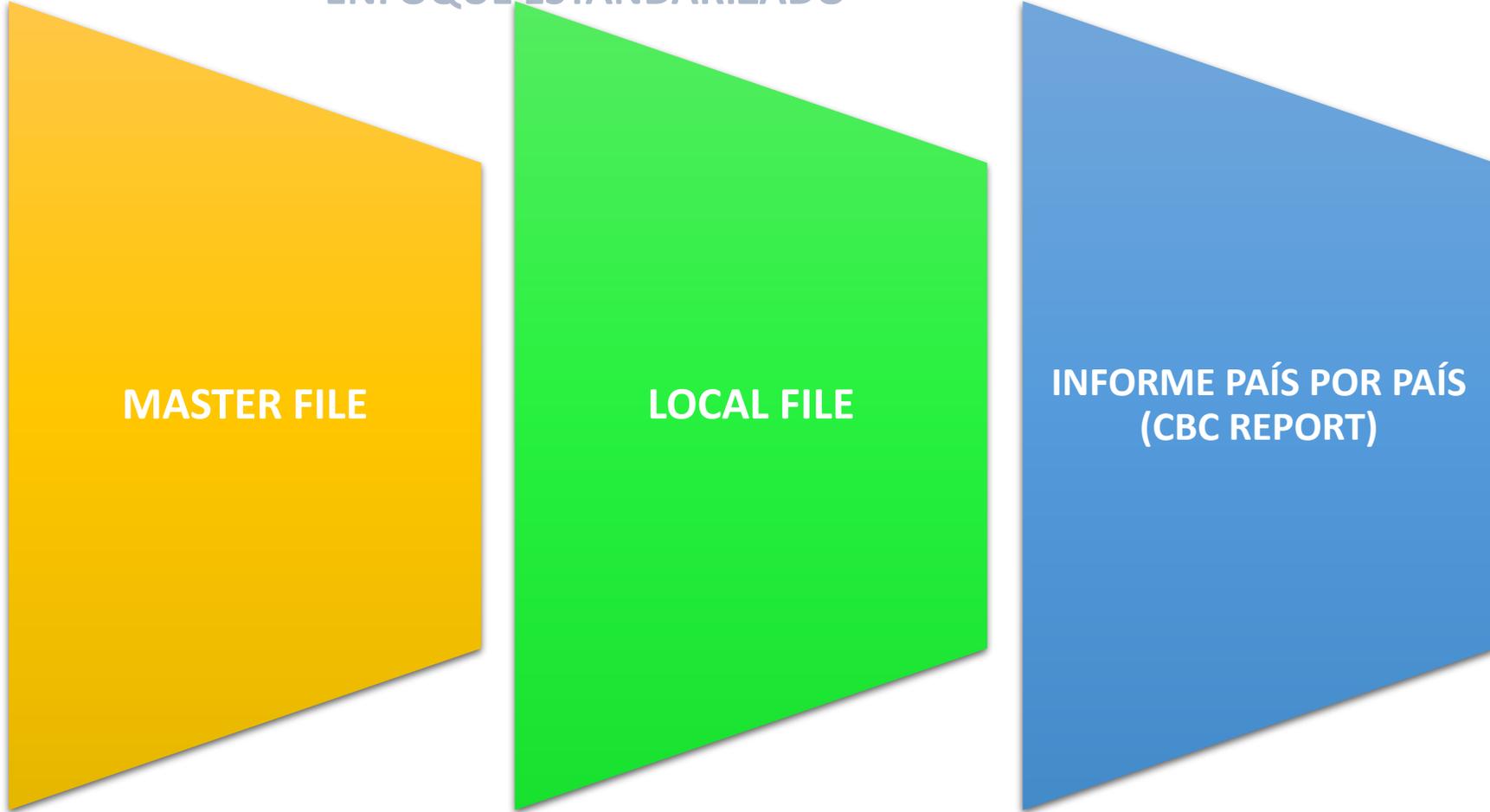
ENFOQUE DE TRES NIVELES DE DOCUMENTACIÓN

ENFOQUE ESTANDARIZADO

MASTER FILE

LOCAL FILE

INFORME PAÍS POR PAÍS
(CBC REPORT)



OBLIGACIONES FORMALES RG 4717

RG 4717 - Obligaciones formales				
Obligación	Concepto	Condición	Importe \$	Fecha de vencimiento
Formulario F.2668	Operaciones con V + NC + BoNT	Transacciones mayores a	\$3,000,000 o individual \$300,000	Mes 6 posterior al cierre de ejercicio
	Impo y expo con independientes		\$10,000,000	
Estudio de Precios de Transferencia F4501	Operaciones en su conjunto con <u>vinculadas</u>	Transacciones mayores a	\$30,000,000	
	Si presenta CbC o Informe Maestro y las operaciones con vinculadas		\$3,000,000 o individual \$300,000	
	Operaciones con NC + BoNT		\$3,000,000 o individual \$300,000	
Intermediarios vinculados	Constancias que acrediten real presencia	Sin condición		
	Certificación sobre impuestos directos			
	Estados contables auditados			
	Certificación de remuneración y detalle de precios de compra y venta y gastos	Transacciones mayores a	\$30,000,000	
Informe Maestro F.4503	Operaciones con sujetos vinculados de un grupo MNE	Ingresos consolidados del grupo en el ejercicio anterior a la presentación	\$2,000,000,000	Mes 12 posterior al cierre de ejercicio
		Transacciones mayores a	\$3,000,000 o individual \$300,000	

+ RG 4733
+ RG 4759

OBLIGACIONES FORMALES RG 4130

OBLIGACIONES FORMALES CbC					
Obligación	Concepto	Condición	Importe \$ / %	Resultado	Fecha de vencimiento
Formulario F.8096	Información acerca de la Última Entidad Controlante del Grupo, Ingresos totales consolidados, indicar quien presenta CbCR.	Se encuentran obligadas a su presentación aquellas entidades residentes en el país que integren un Grupo de EMN			Último día hábil del tercer mes posterior al cierre de ejercicio de la UEC.
Informe País por País	Información del Grupo de EMN y sus entidades por jurisdicción en la que opera	Ingresos consolidados del ejercicio inmediato anterior del Grupo mayores a	€ 750.000.000	Obligado a presentar Informe País por País	Último día hábil del duodécimo mes inmediato posterior al cierre de ejercicio de la UEC.
Notificación Presentación CbC Report	Notificación de la presentación del CbC Report en la jurisdicción de la entidad informante	Cuando se haya presentado el CbC Report en otra jurisdicción		Obligado a notificar la presentación del CbCR	Último día hábil del segundo mes posterior al vencimiento de la presentación del CbC Report en la jurisdicción donde se presentó el mismo.

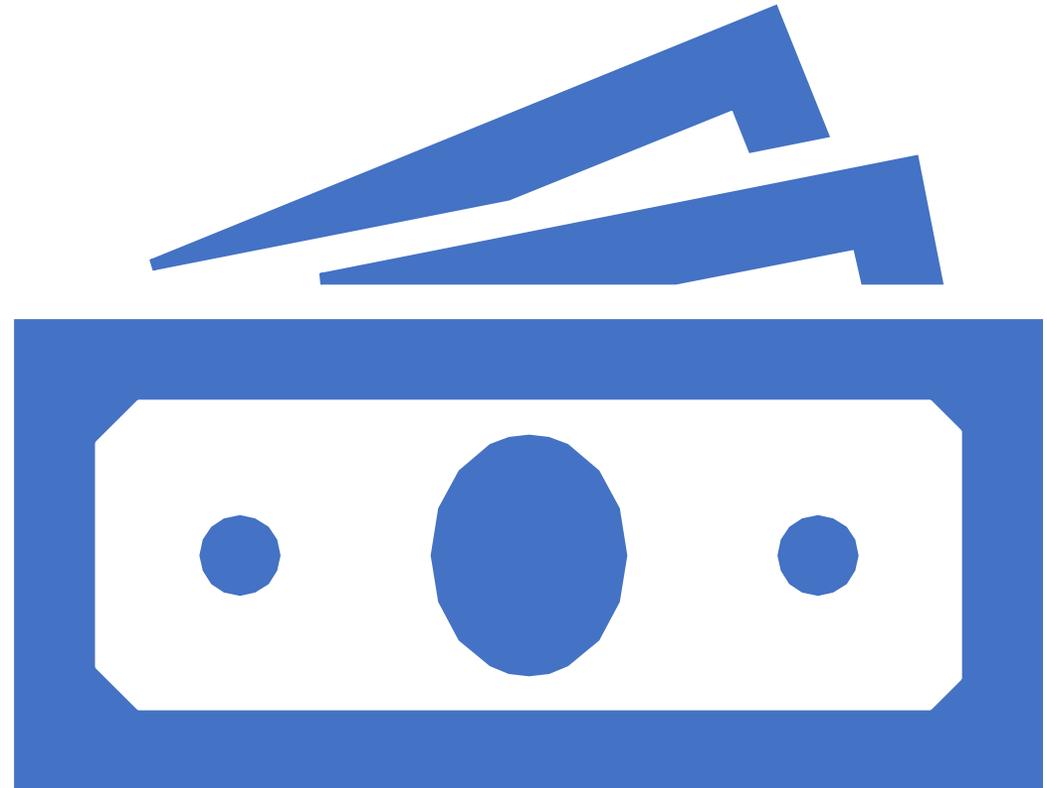
Contabilidad, operaciones con vinculadas y el impuesto a las ganancias

Responsabilidad de la empresa

Responsabilidad del asesor

Responsabilidad del auditor?

Responsabilidad del representante legal



Ejemplo de saldos con partes relacionadas

- c) Las transacciones con sociedades art. N° 33 - Ley N° 19.550 y otras partes relacionadas ocurridas durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 y 2018 fueron las siguientes:

	<u>31/12/2019</u>	<u>31/12/2018</u>
<u>Compras:</u>		
██████████ Internacional	580.475.011	643.416.994
	<u>580.475.011</u>	<u>643.416.994</u>
<u>Ventas:</u>		
██████████ Colombia Limitada	-	526.347
██████████ Ambiental S.A.	3.371.288	8.655.248
██████████ Chile S.A.	-	1.580
██████████ S.A.	310.525	-
	<u>3.681.813</u>	<u>9.183.175</u>

Ejemplo de operaciones con partes relacionadas

Nota 5. Saldos y operaciones con partes relacionadas (continuación)

- c) Las transacciones con sociedades art. N° 33 - Ley N° 19.550 y otras partes relacionadas ocurridas durante el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 y 2018 fueron las siguientes:

	<u>31/12/2019</u>	<u>31/12/2018</u>
<u>Intereses devengados:</u>		
██████████ Limitada	6.860.889	3.497.169
	<u>6.860.889</u>	<u>3.497.169</u>
<u>Cobros realizados</u>		
██████████ Colombia Limitada	-	472.881
██████████ Chile S.A.	1.340	-
██████████ SA	310.525	171.559
██████████ Ambiental S.A.	5.226.010	3.313.558
	<u>5.537.875</u>	<u>3.957.998</u>
<u>Pagos realizados</u>		
██████████ Internacional	634.273.775	415.053.704
	<u>634.273.775</u>	<u>415.053.704</u>

Transacciones con relacionadas e IAG

Ventas

- ¿las operaciones se hicieron a precios de mercado?
- ¿los plazos de cobranza son razonables?

Compras

- ¿las operaciones se hicieron a precios de mercado?
- ¿los inventarios se valoraron conforme últimas compras?

Transacciones con relacionadas e IAG

Intereses devengados

- ¿El préstamo se hizo en términos de mercado?
 - Monto
 - Plazo de pago del capital e intereses
 - Garantías
 - Tasa
 - Penalidades
- ¿se puede presumir que es un aporte de capital?
- ¿qué tratamiento se le dio a las diferencias de cambio del capital?
- ¿qué tratamiento se le dio a las diferencias de cambio del interés?
- ¿los intereses se pagaron/pagarán antes del vencimiento de la DJ? Devengado exigible
- ¿son deducibles los intereses por aplicación del tope de utilidad o 30%?
- ¿qué ocurre ante una condonación o capitalización?

Transacciones con relacionadas e IAG

Regalías

- ¿las operaciones se hicieron a precios de mercado?
- ¿se aplicó el tope de deducción del artículo 229 del DR por el 80%?
- ¿se paga a un país con Tax Treaty?
- ¿si el Tax Treaty tiene tasas reducidas, se cumplen los requisitos para utilizarlo?
- ¿hay transferencia de tecnología, se registró el contrato en el INPI?
- ¿los saldos se pagaron/pagarán antes del vencimiento de la DJ?
- ¿qué ocurre ante una condonación o capitalización?

Ejemplo de saldos con partes relacionadas

7. SOCIEDAD ART. 33 - LEY N° 19.550 Y RELACIONADAS

Los saldos registrados al 31 de diciembre de 2018 y 2017 por operaciones con partes relacionadas son los siguientes:

2018.....2017.....
Créditos por ventas netas de provisiones: [REDACTED] A/S	<u>98.996.619</u>	<u>59.101.614</u>
Otros créditos: [REDACTED] A/S	143.519	105.951
	<u>4.653.367</u>	<u>278.781</u>
	<u>4.796.886</u>	<u>384.732</u>
Deudas comerciales: [REDACTED] A/S	244.000.173	150.658.793
	<u>244.000.173</u>	<u>150.658.793</u>

Ejemplo de operaciones con partes relacionadas

Los resultados de operaciones con partes relacionadas son los siguientes:

2018.....
Comisiones ganadas, netas de previsión: [REDACTED] A/S	<u>23.177.604</u>
Compras: [REDACTED] A/S	<u>(111.691.690)</u>
Gastos de sistemas: [REDACTED] A/S	<u>(1.463.397)</u>
Recupero de gastos: [REDACTED] A/S	<u>3.107.881</u>

Transacciones con relacionadas e IAG

Servicios

- ¿hay prestaciones no registradas?
- Servicios prestados
 - ¿el valor responde a parámetros de mercado?
 - ¿las operaciones se hicieron a precios de mercado?

Servicios recibidos

- ¿el valor responde a parámetros de mercado?
- ¿se cumplen las condiciones para la deducción?
- ¿se paga a un país con Tax Treaty?
- ¿si el Tax Treaty tiene tasas reducidas, se cumplen los requisitos para utilizarlo?
- ¿los saldos se pagaron/pagarán antes del vencimiento de la DJ?
- ¿qué ocurre ante una condonación o capitalización?

Servicios prestados desde el exterior

Condiciones para la deducción

Efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas

Demostración de la efectiva prestación del servicio

Necesariedad del gasto

Vinculación con la ganancia gravada

Novedades RG 4717 Artículo 12

Prestaciones de servicios ente vinculadas

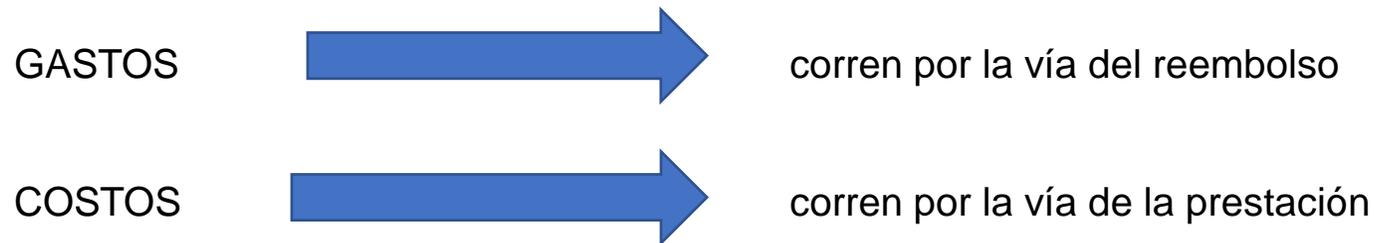
- OCDE y Precios de Transferencia
- OCDE y Modelos de Convenio
- Impuesto a las ganancias Argentina
 - Legislación
 - Jurisprudencia
 - Novedad RG 4717



OCDE y Precios de Transferencia

Las empresas se encuentran entre dos frentes

- la demanda de su propio grupo económico de hacerse cargo de los gastos que se realizan en el exterior o los costos que se generan para sostener el desarrollo de la actividad local
- la falta de certeza en la posibilidad de deducir esos gastos en el Impuesto a las Ganancias local.



BEPS Acción 10: transacción de alto riesgo

“Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían solo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre Precios de Transferencia o medidas especiales para [...] proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal”

OCDE y Precios de Transferencia

Test del beneficio

reconocer que la empresa hubiera estado dispuesta a pagar ese servicio a un tercero no relacionado o a hacerlo por sí misma.

Test de la necesidad

responder si el gastos o costo podría haber sido omitido de no pertenecer la empresa a un grupo multinacional, si el mismo servicio no se prestó dos veces y si no se trató de un beneficio casual, no buscado

Test del valor

Base de asignación de los costos
Rentabilidad

OCDE y Precios de Transferencia

Test de Valor

- Servicios de bajo valor agregado
 - “Master File” de servicios intragrupo de bajo valor agregado
 - Parámetros de distribución
 - Rentabilidad fija del 5%

OCDE y Modelos de Convenio

Modelo de Convenio versión 2008

- Artículo 7 párrafo 3 “para la determinación del beneficio del EP se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del EP, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el EP como en otra parte”.
- Argentina “se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan atribuirse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el EP, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia”.

Modelo de Convenio versión 2010

- aplica el principio arm's length para el resultado del EP
- Argentina se reserva el derecho de utilizar la versión anterior del artículo 7 y sostiene la posición sobre el apartado 3 de esa versión.

Ley del impuesto a las ganancias

“Regla”

Los gastos deducibles son aquellos efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, mientras fueran inherentes al giro del negocio y estuvieran originados en el país. Como excepción, los gastos realizados en el extranjero pueden ser admitidos como deducción si se comprueba, debidamente, que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

Jurisprudencia

La discusión entre fisco y contribuyente se centra en el reconocimiento de que tales gastos fueron efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

En la mayoría de los casos tratados **no se llega a la discusión acerca de los precios de los servicios** porque la objeción es anterior; es a la vinculación entre esos gastos y las ganancias de las que se pretenden deducir.

Aproximación a los requisitos exigibles para la deducción de los gastos del exterior: (i) necesarios, (ii) destinados a obtener, mantener y conservar las ganancias, (iii) vinculación y razonable vinculación, (iv) conexión efectiva, (v) existencia de documentación fehaciente, (vi) correlato directo, necesario y razonable, (vii) atribución razonable, (viii) nexo económico, (ix) necesarios, justos y razonables, y debidamente probados, (x) los comprobantes originales emitidos a nombre de la matriz no habilitan a la empresa local a deducir impositivamente los mismos, (xi) efectiva prueba de la vinculación directa.

Jurisprudencia Italtel SPA

El TFN reconoce que la casa matriz debió haber incurrido en gastos de administración en favor de su sucursal, pero que la metodología de asignación utilizada, que fue la asignación a prorrata de los gastos de la matriz entre todas sus filiales por volumen de ventas, no le pareció acorde con el protocolo que requiere la vinculación directa. De esa forma, falló en contra de Italtel reconociendo la injusticia de no permitirle deducir gastos necesarios para su actividad solo porque nadie dice cómo deben asignarse o cómo se hace para demostrar debidamente que se han hecho para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

Prestación de servicios entre vinculadas

Novedad RG 4717

Incorpora al análisis de precios de transferencia elementos para definir la deducibilidad de las prestaciones de servicios

Necesario para el giro del negocio

Conducta de las partes

Términos de la prestación

Que el servicio proporcione haya proporcionado o se espere que proporcione un valor económico al que lo remunera

Desarrollo de una análisis económico

RG 4717

No se consideran asimilables a partes independientes

No necesarios para el giro del negocio, que carezcan utilidad o lógica empresarial contrariando el principio de correlación e ingresos y gastos

Gastos que realice un miembro del grupo en función de sus propios intereses o del interés de uno o varios miembros o por su calidad de accionista

Gastos para la obtención de fondos para compra de participaciones sociales o los incurridos por la casa matriz en sus relaciones con el inversor, estrategia de comunicación con los accionistas de la matriz, analistas financieros

Servicios duplicados considerando la disponibilidad de los recursos en función de la realidad de los actos situaciones y relaciones económica que efectivamente realicen persigan o establezcan los contribuyentes

Servicios intragrupo prestados desde el exterior

- **A partir de las normas de Precios de Transferencia que se ocupan de definir cuándo un precio es de mercado, se intentan regular los requisitos para la deducción de los servicios recibidos desde vinculadas, mezclando el concepto de valor de mercado con el de deducibilidad.**
- Pensado y escrito para cuando se trata de gastos efectuados en el exterior por un contribuyente local.
- Antes de determinar si el valor del mismo cumple con el principio *arm's length*.

Muchas Gracias!

