

Precios de transferencia en Argentina: cambios y nuevo Régimen Simplificado

Por
El Gurú de Precios de Transferencia

Análisis de la reciente [Resolución General 5010/2021-AFIP \(Boletín Oficial hoy 18/06/2021\)](#) que **introduce** cambios a la normativa actual de precios de transferencia, regulada por la [Resolución General 4717/2020](#). del fisco nacional.

Prórroga y extensión 90 días de algunas obligaciones

Nuevo “Régimen Simplificado de Operaciones Internacionales”. Sujetos y Beneficios operativos y costes.

Cambios Régimen General: mínimos, temas de comparabilidad, entre otros

Conclusiones

Los cambios más relevantes pueden clasificarse en tres puntos:

- A) Prórroga y extensión de 3 meses** adicionales para las presentaciones de las obligaciones de documentación;
- B) Introducción de un Régimen Simplificado de Operaciones Internacionales** para alivianar la carga operativa y de costos a contribuyentes con baja materialidad y riesgo para la AFIP en su operatoria internacional, así como la ampliación del régimen a sujetos exentos;
- C) Cambios a la Resolución General 4717** (mínimos a considerar, temas de comparabilidad, entre otros).

A continuación, vamos a ir desarrollando los puntos anteriormente mencionados:

Prórroga y extensión de 3 meses

Tal como había adelantado AFIP a fines de abril, debido a los **desafíos que plantean los efectos de la pandemia del COVID en los análisis de comparabilidad**, los vencimientos para los ejercicios cerrados entre el 31/12/2020 y el 31/12/2021 se prorrogan por **3 meses**, por lo que el nuevo cronograma de presentación para el formulario 2668, el estudio de precios de transferencia y el nuevo formulario 2672 (que aplica al régimen simplificado que desarrollaremos más adelante en esta publicación), opera de forma transitoria para dichos ejercicios entre el **día 23 y 27 del NOVENO mes posterior** al cierre del ejercicio fiscal (en caso que esas fechas coincidan en día feriado o inhábil, los vencimientos se trasladan correlativamente a los días hábiles posteriores inmediatos).

De esta forma las fechas de presentación del ejercicio 31/12/2020 que operaban entre el 23 y 29 de junio de 2021, se prorrogan al período comprendido entre el 23 y 27 de septiembre de 2021.

A partir de los **ejercicios con cierres posteriores al 31/12/2021**, los **vencimientos** operarán **a partir del SEXTO mes siguiente al cierre del ejercicio fiscal**.

Se aclara que para los ejercicios prorrogados debe considerarse la idoneidad de los comparables utilizados y la información financiera en el marco de la pandemia para el mismo período bajo análisis, de acuerdo con las recomendaciones y sugerencias publicadas en el micrositio **"Operaciones Internacionales"**.

Nuevo Régimen Simplificado de Operaciones Internacionales

Con el objetivo de alivianar la carga a contribuyentes que a priori no representan un potencial riesgo para el Fisco, se **introduce la opción** de cumplir con un **régimen simplificado de operaciones internacionales, a través del cual el contribuyente evitaría tener que presentar el formulario 2668 y el estudio de precios de transferencia certificado**. Para poder optar por este régimen simplificado, la entidad alcanzada **DEBE cumplir, en el ejercicio fiscal a informar, con UNA de las siguientes 4 condiciones:**

1) Tener una **facturación total anual inferior** al mayor monto establecido para la categoría **"mediana tramo 1"**, cualquiera sea la actividad a la que corresponda dicho monto, prevista en el punto A del Anexo IV de la **Resolución N°220 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa** (ver cuadro debajo) y cumpla **CONJUNTAMENTE** con los siguientes 5 requisitos:

- No presentar resultados negativos recurrentes en el ejercicio a informar y los 2 ejercicios inmediatos anteriores;
- No haber atravesado un proceso de reestructuración de negocios en el ejercicio a informar y los 2 ejercicios inmediatos anteriores;
- No realizar operaciones con sujetos vinculados y/o domiciliados en países no cooperantes o países o jurisdicciones de baja o nula tributación (PJBONT) que involucren REGALÍAS, DERECHOS DE LICENCIA o acuerdos de INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO por un monto mayor al 1% del mayor monto establecido para la categoría "mediana tramo 1";
- No realizar operaciones de prestación o recepción de SERVICIOS con sujetos vinculados, países no cooperantes o PJBONT por montos mayores al 1% de la facturación total del contribuyente local;
- No ser tomador / dador de préstamos con sujetos vinculados del exterior.

Mediana Tramo 1 Facturación anual en pesos (punto A del Anexo IV de la Resolución N°220 de la ex Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa)				
Construcción	Servicios	Comercio	Industria y Minería	Agropecuario
\$ 827.210.000,00	\$ 658.350.000,00	\$ 2.588.770.000,00	\$ 2.530.470.000,00	\$ 692.920.000,00

2) Que las operaciones celebradas con sujetos vinculados del exterior no excedan el **2,50% de su facturación** total y cumpla **CONJUNTAMENTE** con los siguientes 4 requisitos:

- No realizar operaciones con sujetos vinculados y/o domiciliados en países no cooperantes o PJBONT que involucren REGALÍAS, DERECHOS DE LICENCIA o acuerdos de INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO por un monto mayor al 0,50% de su facturación total;
- No presentar resultados negativos recurrentes en el ejercicio a informar y los 2 ejercicios inmediatos anteriores;
- No haber atravesado un proceso de reestructuración de negocios en el ejercicio a informar y los 2 ejercicios inmediatos anteriores;
- No realizar operaciones de importación y exportación de bienes en donde intervenga un intermediario internacional.

3) Ser una **entidad exenta** (incisos b, d, e, f, g, l, p) del artículo 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado 2019 y cuente con un certificado de exención emitido por AFIP.

En este caso interpretamos que, con la implementación de este régimen simplificado, se estaría ampliando el régimen informativo a los sujetos exentos mencionados.

4) Cuando realice operaciones de **importación y/o exportación de bienes con partes independientes** cuyo monto anual sea **mayor a 10 millones** de pesos e **inferior a 60 millones** de pesos.

Adicionalmente, la normativa **excluye** del Régimen Simplificado de Operaciones Internacionales a los contribuyentes que cumplan alguna de estas 2 condiciones:

- Los que pertenezcan a Grupos Multinacionales que deben presentar el **informe país por país** (Resolución General 4130-E);
- Los que se encuentren obligados a presentar el **Informe Maestro** o que puedan optar por presentar la nota de ratificación, tal cual lo establece el nuevo artículo 45 de la RG 4717 (tal como veremos más adelante en esta publicación).

Aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las 4 condiciones y no se encuentren excluidos del régimen simplificado, formalizarán el cumplimiento a través de un nuevo formulario de declaración jurada **“F. 2672 Operaciones Internacionales Régimen Simplificado”**.

En dicho formulario el contribuyente deberá declarar que cumple con las condiciones para acceder al régimen simplificado, que sus precios fueron pactados como entre partes independientes y sin la intervención de un intermediario internacional.

Formulario 2672 Operaciones Internacionales – Régimen Simplificado

Según el anexo de la RG 5010, la información a incluir en este nuevo formulario incluye:

- Datos respecto del Grupo de Empresas Multinacionales al que pertenece;
- Identificación de la última entidad controlante;
- Identificación de las actividades desarrolladas por el sujeto local e integrantes del grupo;
- Operaciones con entidades vinculadas y/o sujetos ubicados en países no cooperantes o PJBONT, durante el período fiscal a informar (detalle por entidad del tipo de operación; monto total anual operado en pesos y dólares; ajustes de precios de transferencia, de corresponder; entre otros);
- Operaciones de importación y exportación de bienes con sujetos independientes;
- Identificación de los sujetos del exterior con los que se realizaron las transacciones que se declaran;
- Detalles de las Operaciones Financieras Transfronterizas.

Es importante aclarar que el cumplimiento del régimen simplificado descrito **no eximirá al contribuyente de preparar el estudio de precios de transferencia**, ya que el artículo 7 de la RG 5010 establece

que en el caso que AFIP lo requiera, el contribuyente cuyas operaciones sujetas a análisis superen los 3 millones de pesos en forma conjunta o de 300.000 pesos en forma individual, deberá presentar dicho estudio dentro de un lapso de 45 días .

Cambios a la Resolución General 4717

Por último, la [RG 5010](#) **introduce** algunos cambios a la Resolución General 4717, entre los que podemos citar:

1) Se incluye el siguiente párrafo al artículo 6 de la RG 4717:

*"La selección de las operaciones y sujetos comparables **no podrá incluir aquellos que reflejen pérdidas operativas** (tanto antes como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad), a menos que se justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad y se demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de factores que afecten la comparabilidad."*

Se desprende de estas líneas que AFIP no aceptará comparables que presenten pérdidas operativas, a menos que se justifique en forma adecuada su aceptación como comparable válido. En las Conclusiones de la presente publicación haremos algunos comentarios sobre este punto controvertido.

2) Se sustituye la expresión "Según la posición del sujeto" por la siguiente "Según sea la posición del sujeto local o de la parte analizada" en el artículo 14 de la RG 4717.

Este cambio corrige la redacción de la RG 4717 que daba lugar a cierta confusión.

3) Se sustituye el artículo 44 de la RG 4717, modificando los mínimos para la presentación del estudio de precios de transferencia.

A partir de ahora los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos vinculados del exterior por montos **superiores a 3 millones de pesos en forma conjunta o 300.000 pesos en forma individual** (y no cumplan con las condiciones para adherir al régimen simplificado), deberán presentar ante la AFIP el estudio de precios de transferencia certificado (formulario 4501). En la normativa anterior, el mínimo era de 30 millones de pesos para contribuyentes que pertenecieran a grupos multinacionales que no debían presentar el Informe Maestro.

En este caso, los cambios introducidos por la nueva normativa representan una mayor carga operativa y de costos para los contribuyentes que cumplan con estas condiciones.

4) Se sustituye el artículo 45 de la RG 4717, **elevando** los mínimos para la presentación del Informe Maestro de 2 mil millones de pesos a **4 mil millones de pesos** de ingresos anuales consolidados a nivel grupo multinacional.

Adicionalmente se establece que en el caso que no haya cambios en el ejercicio a informar respecto de la información incluida en el Informe Maestro presentado anteriormente, el contribuyente podrá presentar una nota con carácter de declaración jurada mediante la cual **ratifiquen la información** suministrada en el último Informe Maestro presentado, adjuntando conjuntamente la documentación prevista en el punto 5.1 del Anexo II de la RG 4717 (Estados Financieros consolidados del grupo multinacional y detalle de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia vigentes).

Primeras Conclusiones

De la primera lectura de la [Resolución General 5010](#) se desprende que la revisión de las primeras 2 condiciones para aplicar al régimen simplificado son de **difícil interpretación**. Superada esa primera sensación, se nota la **intención** del Fisco de **alivianar la carga de algunos contribuyentes** que con la normativa anterior se veían obligados a cumplir con todo el set de documentación regulado por la RG 4717.

Sin embargo, es importante aclarar que independientemente de la necesidad o no de tener que presentar el formulario 2668 o el estudio de precios de transferencia certificado, los contribuyentes que celebran operaciones internacionales **siguen obligados a analizar** desde esta perspectiva, los **precios y condiciones de tales operaciones ya que, tanto el régimen simplificado, como la declaración jurada del impuesto a las ganancias, solicitan informar si existe (o no) un ajuste de precios de transferencia** .

Adicionalmente, se hace notar que **algunos contribuyentes que hasta el momento no estaban obligados a presentar el estudio de precios de transferencia certificado** a través del formulario 4501, debido al cambio introducido en el artículo 44 de la RG 4717, **a partir del ejercicio 31/12/2020 deberán presentarlo**.

Por ejemplo, empresas *start-ups* locales que operen en más de un país y tengan como actividad principal la prestación de servicios a compañías vinculadas del exterior. Por la naturaleza de su actividad no podrán aplicar al régimen simplificado y deberán empezar a presentar el estudio de precios de transferencia si superan los 3 millones de pesos de operaciones con entidades vinculadas del exterior en forma conjunta, o 300.000 pesos en forma individual. Hasta el momento solo debían hacerlo si superaban el monto de 30 millones de pesos con sujetos vinculados del exterior.

Surgen también algunas **dudas respecto del contenido a incluir en el nuevo formulario 2672** que entendemos se irán aclarando a medida que transcurran los días y el mismo se encuentre a disposición. En principio este formulario no sería un servicio web, ya que en la normativa se aclara que el mismo se presentará a través del servicio "*Presentación de DDJJ y Pagos*".

Respecto de los **requisitos sobre reestructuraciones de negocios para las primeras dos condiciones del régimen simplificado**, es importante tener en cuenta las definiciones del artículo 27 de la RG 4717 que detallan las situaciones que dan lugar a dichos procesos.

Asimismo, no quedan claras algunas consideraciones que podrían hacerse respecto de los requisitos que deben cumplirse en forma conjunta dentro de las condiciones para aplicar al régimen simplificado . Citamos algunas a modo de ejemplo:

- Respecto del límite en la facturación anual de primera condición, entendemos que se refiere a 2.588.770.000 pesos, por ser el mayor de los montos expresados en la categoría "mediana tramo 1", pero podría entenderse que el monto a considerar es aquel que corresponde a la actividad que mejor se adapte al contribuyente;
- Adicionalmente, algunos requisitos para el cumplimiento de la primera y segunda condición establecen: "*No presente resultados negativos recurrentes, en los Estados Contables correspondientes al período fiscal a informar y en los dos inmediatos anteriores*". Para el incumplimiento de este requisito, ¿las pérdidas reportadas deberían ser para los 3 años en forma simultánea? ¿o las pérdidas solo deberían presentarse en alguno de los 3 ejercicio detallados? Si bien la palabra recurrente hace pensar que deberían ser los 3 ejercicios con pérdidas en forma simultánea, no estaría mal contar con una aclaración adicional;
- En línea con el punto anterior, cuando se expone la consideración respecto a resultados negativos recurrentes no queda claro si los mismos se deberán ser considerados a nivel operativo (utilizado en los análisis a través del método del margen neto) o hasta la línea del impuesto a las ganancias;

- El quinto requisito de la primera condición establece: "No revista la calidad de dador o tomador de préstamos con partes relacionadas del exterior." ¿Dicha condición se aplica si durante el ejercicio el contribuyente recibió u otorgó préstamos? ¿O si durante el ejercicio existe un pasivo / activo financiero por préstamos recibidos u otorgados en ejercicios previos?;
- El cuarto requisito de la segunda condición establece: "No haya realizado operaciones de importación y/o exportación con la intervención de un intermediario internacional en los términos del artículo 24 de la RG 4717, sus modificatorias y complementarias." A priori este requisito incluiría intermediarios internacionales no vinculados y/o localizados en países no cooperantes o PJBONT, cuando en realidad el foco de la ley de Ganancias estuvo originalmente puesto en operaciones de importación y exportación de bienes con intermediarios VINCULADOS o tercera parte de la transacción (importador / exportador de la mercadería en destino / origen) VINCULADA. Desde la redacción original de la RG 4717, hay una clara intención de AFIP de ampliar el alcance incluido en la Ley de Ganancias para el análisis y la documentación de este tipo de operaciones. La inclusión de este requisito tal como está instrumentado, es una señal que refuerza ese intento de ampliación.

Por último y en relación con el **nuevo tercer párrafo del artículo 6 de la RG 4717**, se podría considerar, en primera instancia, que **se exige un mayor nivel de análisis a los efectos de utilizar comparables con pérdidas**. Si bien no se elimina la posibilidad de utilizar este tipo de comparables, será necesario para su aplicación contar con argumentos objetivos (circunstancias de negocio, mercado, industria, etc.) y prever que bajo esta nueva incorporación podría ser observado el uso de estos.

Si bien no llama la atención la incorporación de este punto por parte de AFIP, entendemos que ante las circunstancias a nivel económico que atravesaron gran parte de las industrias y actividades en todo el mundo por la pandemia del COVID-19 (uno de los motivos por los cuales la presente Resolución General tiene razón de ser), **el descarte de uno o varios comparables por el mero hecho de presentar resultados negativos, no parecería ser razonable**. Si bien la normativa aclara que es posible su utilización mediante su apropiada justificación, entendemos que, ante la imposición de esta nueva limitación (contraria a las recomendaciones de la OCDE), **la AFIP debería permitir el uso del rango total en reemplazo del rango intercuartil** (el cual no considera el 25% inferior de las observaciones comparables) para lograr de esa forma, un mayor rigor técnico en los análisis de comparabilidad.

"No es nada sencillo entender lo simple"

Eric Hoffer