

OPERACIONES INTERNACIONALES: SU RECIENTE REGLAMENTACION¹

Norberto P. Campagnale
Silvia G. Catinot

El 23 de julio pasado se publicó en el Boletín Oficial el Decreto N° 916/04 (el "Decreto"), por medio del cual se adecuan las disposiciones del reglamento del impuesto a las ganancias ("IG"), a fin de receptar las modificaciones que habían sido introducidas por la Ley N° 25.784² al texto de Ley del gravamen ("LIG") .

Como es sabido, a través del dictado de la citada norma legal se introdujeron importantes modificaciones en la LIG, entre ellas, las relativas a las disposiciones de precios de transferencia³.

El presente trabajo tiene por finalidad comentar los aspectos más relevantes que contempla el Decreto respecto de las operaciones de exportación e importación de bienes entre partes independientes y aquellas que resultan alcanzadas por las disposiciones de precios de transferencia. Para una mejor comprensión, también efectuaremos un breve comentario de las normas que se reglamentan.

I. Operaciones de exportación e importación de bienes.

El artículo 8° de la LIG contempla el tratamiento que corresponde dispensar a las ganancias que derivan de las operaciones de exportación e importación de bienes, en tanto dichas transacciones sean realizadas entre partes independientes.

Al respecto, el Decreto prevé que se considerará que dos o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre ellas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la LIG⁴.

La actual redacción dada al artículo 8° del precepto legal contempla las siguientes reglas:

Exportación: las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina

¹ Este artículo fue publicado en la Revista Práctica y actualidad tributaria. Errepar del 28 de julio de 2004.

² Publicada en el Boletín Oficial de fecha 22 de octubre de 2003.

³ Conforme surge de la nota de elevación presentada por el Poder Ejecutivo ante el Congreso de la Nación el 17 de junio de 2003, la reforma introducida por esta ley tuvo como objetivo principal conferir una mayor precisión y claridad a las disposiciones de la ley del tributo referidas a las operaciones de comercio internacional, ya sea entre partes independientes o entre empresas vinculadas, así como fortalecer la normativa aplicable a precios de transferencia, a efectos de evitar la triangulación de operaciones que da lugar a bolsones de evasión e impide la eficaz fiscalización por parte del organismo recaudador de los contribuyentes involucrados.

⁴ La vinculación se entiende configurada "... cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados 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."

quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero. La ganancia neta se establece deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Importación: las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la Argentina son de fuente extranjera.

La Ley N° 25.784 sustituyó el artículo citado comentado y eliminó (i) la comparación del precio mayorista en lugar de origen o destino, según el caso, con los precios pactados en las operaciones de importación y exportación, a efectos de determinar la ganancia de fuente argentina originada en dichas operaciones⁵ y (ii) la aplicación de las disposiciones de precios de transferencia cuando no podía establecerse dicho precio mayorista. A su vez, se dispuso que no se consideraran ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones de exportación o importación de bienes que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, las que quedarán sujetas a las disposiciones del artículo 15 de la LIG (Precios de Transferencia).

Sin embargo, la modificación legal más destacable en esta materia fue la que contempló que (i) en los casos de operaciones de importación o exportación de bienes con precio internacional conocido (público y notorio) a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, se deberá -salvo prueba en contrario- utilizar dicho precio para determinar la ganancia neta de fuente argentina y (ii) en aquellas operaciones que no reúnan dicho requisito, el sujeto local (exportador o importador) deberá suministrar a la AFIP la información que ella requiera -vgr. asignación de costos, márgenes de utilidad y otros datos necesarios para la fiscalización de las operaciones en cuestión-, a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado.

Cabe destacar que el requerimiento de documentación mencionado en el punto (ii) precedente sólo debería ser observado respecto de las exportaciones y/o importaciones cuyos montos anuales superen la suma que con carácter general debía establecer el Poder Ejecutivo

⁵ Recordemos que conforme el texto legal hasta ese entonces vigente se preveía que en el caso de exportaciones en las que no se fijara precio o el pactado sea inferior al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, correspondía, salvo prueba en contrario, tomar este último, a los efectos de determinar el valor de los productos exportados. Asimismo, se disponía que la AFIP podía también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen. No obstante, cuando el precio real de la exportación fuere mayor correspondería considerar este último valor.

Respecto de las importaciones, se contemplaba que cuando el precio de venta al comprador del país sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen más, en su caso, los gastos de transporte y seguro hasta la Argentina se considerará, salvo prueba en contrario, que la diferencia constituye ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior. Asimismo, la AFIP podía también establecer el valor atribuible a los productos objeto de la transacción, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de destino. No obstante, cuando el precio real de la importación fuere menor se tomaría este último.

En los casos en que, de acuerdo con dichas disposiciones correspondiera aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según el caso, y éste no fuera de público y notorio conocimiento o que existan dudas sobre si corresponde a igual o análoga mercadería que la importada o exportada, u otra razón que dificulte la comparación, debía tomarse como base para el cálculo de los precios y de las ganancias de fuente argentina, las disposiciones de Precios de Transferencia previstas en el artículo 15 de la LIG.

Nacional (PEN).

Dicho monto anual es fijado por el Decreto en la suma de \$ 1.000.000 (aproximadamente USD 300.000). Se puede inferir que PEN entendió que dicha suma constituye un monto razonable para justificar la carga de trabajo adicional que deberán absorber los sujetos locales para demostrar al fisco que las operaciones en cuestión han sido valuadas a precios de mercado.

II. Operaciones sujetas a las normas de precios de transferencia.

1. Operaciones con jurisdicciones de baja o nula tributación.

El segundo párrafo del artículo 15 de la LIG dispone que *“Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.”*

Por remisión a esta norma, el Decreto precisa que las disposiciones contenidas en el artículo 15 de la LIG se aplicarán a las operaciones no alcanzadas en el artículo 8° de la LIG y realizadas con sujetos a cuyo respecto no se configure vinculación, en los términos previstos en el artículo agregado a continuación del citado artículo 15.

2. Jurisdicciones de baja o nula imposición.

El Decreto acota el alcance de la disposición prevista en el último párrafo del séptimo artículo incorporado por el Decreto N° 1037/00 a continuación del Artículo 21.

Dicho precepto establecía que se excluirían de los 88 países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados allí listados, aquellos que (i) establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscripto con la Argentina o, en su caso, (ii) establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a efectos de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país de baja o nula tributación.

Ahora, la nueva reglamentación prevé que la exclusión sólo operará en el supuesto mencionado en el apartado (i) precedente en la medida en que, además, dichos países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información de la AFIP por aplicación de sus normas internas.

3. Métodos de determinación

El PEN a través del Decreto aprovechó la oportunidad para corregir la redacción del procedimiento de determinación del método del precio de reventa entre partes independientes prevista en la reglamentación vigente, subsanando de esta forma uno de los aspectos más

cuestionados de las disposiciones introducidas por el Decreto 1.037/00⁶ en la reglamentación de la LIG.

Cabe destacar que la errónea descripción de dicho método obligó a la AFIP a efectuar la pertinente aclaración sobre la forma de aplicación del método en cuestión en el artículo 10 de la Resolución General N 1.122/01⁷.

4. Regla del mejor método

Conforme lo dispuesto por el artículo 15 de la LIG, a efectos de determinar los precios de las transacciones deben utilizarse los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

Si bien dicho precepto no establece ningún orden de prelación en el uso de los métodos allí descriptos, incorpora la regla del “mejor método”, en cuanto prescribe que se aplicará la metodología que resulte más apropiada para el tipo de operaciones de que se trate. Esta definición no ha sido ampliada por la reglamentación. Sin embargo, la AFIP ha reglamentado esta expresión a través de la Resolución General N° 1.122⁸.

Sin embargo, la Ley 25.784 modificó el artículo 15 de la LIG estableciendo que en los casos 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, realizadas con sujetos vinculados, en las que participe un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, se deberá considerar como mejor método, 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 que hubiera sido pactado con el intermediario internacional. De ser el precio convenido con el intermediario internacional mayor al precio de cotización vigente a dicha fecha, corresponderá tomará el primero de ellos para valorar la operación.

Mediante esta presunción, el legislador se aparta de la finalidad perseguida por las normas de precios de transferencia –es decir, valorar las operaciones entre partes vinculadas como si hubieran sido efectuadas con sujetos independientes en condiciones comparables (principio Arm’s Length)-, toda vez que sujeta el precio de la operación a un precio tomado como parámetro o referencia, prescindiendo de todo análisis de las características y condiciones relativas a la operación de exportación en cuestión (plazo de pago, cantidades negociadas, fecha de celebración de las operaciones, entre otros).

⁶ Publicado en el Boletín Oficial el 14 de noviembre de 2000.

⁷ Este precepto prevé que “A efectos de la aplicación del método de precio de reventa entre partes independientes, el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, se determinará multiplicando el precio de reventa o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate —fijado 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.”

⁸ Así pues, el artículo 11 de esta norma define como “el método más apropiado” aquel que mejor refleje la realidad económica de las transacciones. A efectos de su definición considera -entre otros- los siguientes parámetros: a) Mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial; b) Cuenten con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación; c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y las empresas involucradas en dicha comparación y d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables.

Por otra parte, la presunción que establece la norma legal no se compadece con las disposiciones de la Ley 21.453, la que contempla el marco normativo que debe observarse en el caso de ventas al exterior de productos agrícolas⁹.

Otra observación ha efectuar se vincula con el mercado transparente que debe considerarse a efectos de establecer el valor de cotización. Este aspecto no fue contemplado en la LIG y tampoco fue reglamentado por el Decreto. En virtud de ello, entendemos que podría utilizarse la cotización publicada tanto en el mercado nacional como internacional, teniendo en cuenta las diferencias existentes en la calidad y propiedad de los productos objeto de la comparación.

Asimismo, consideramos que tratándose de sujetos vinculados será difícil alegar la existencia de eventuales dificultades para probar los extremos referidos al intermediario del exterior, lo que tornaría a esta disposición en una presunción absoluta.

El método comentado no se aplicará 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 Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado y;
- c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el 30% del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

Se faculta a la AFIP para (i) aplicar el método en cuestión a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de éstas así lo justifiquen. Sin embargo, dicha extensión sólo procederá cuando la AFIP haya comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados en los incisos a) a c) precedentes, y (ii) delimitar su aplicación cuando considere que hayan cesado las causas que originaron su introducción.

Respecto de la aplicación de esta norma, el Decreto efectúa las siguientes aclaraciones:

⁹ La citada ley establece “A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta”. Por su parte, el Decreto N° 1.177/92, reglamentario de la Ley N° 21.453 establece en su artículo 8° que la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca establecerá precios FOB oficiales o índices respecto de la mercadería comprendida en las previsiones de la ley, los que obrarán como base imponible de los derechos de exportación, contribuciones, tasas y demás tributos que gravaren la exportación para consumo o cuya percepción estuviera encomendada a la Administración Nacional de Aduanas con motivo de su exportación para consumo.

- 1) Se entenderá por valor de cotización del bien en el mercado transparente el correspondiente al día de la carga de la mercadería, el vigente el día en que finaliza dicha carga (o el del día de la oficialización del permiso de embarque). Si el transporte de la mercadería se efectuara por medios no convencionales o se presentaran otras situaciones especiales, la AFIP deberá fijar las pautas a considerar para establecer dicho valor.
- 2) En relación con los incisos a) a c) precedentes, la información que corresponde considerar es la del año fiscal que se liquida correspondiente al exportador. Si la fecha de cierre del ejercicio anual del intermediario internacional no coincidiera con la del exportador, se debe considerar la información que resulte del último ejercicio anual del intermediario finalizado con anterioridad al cierre del año fiscal del exportador. No obstante ello, la nueva reglamentación prevé que cuando la AFIP lo estime justificado podrá requerir que la información anual del intermediario abarque igual período a la del exportador.
- 3) La AFIP debe establecer la forma, modo y condiciones en que deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos previstos en los incisos a) a c) precedentes.
- 4) A efectos de la aplicación del inciso b) precedente, las rentas pasivas a considerar son aquellas así definidas por la reglamentación de la LIG¹⁰.
- 5) Para determinar si la actividad principal del intermediario consiste en la comercialización de bienes desde y hacia la Argentina, corresponderá relacionar las compras y ventas realizadas con la misma, con las compras y ventas totales de dicho intermediario.
- 6) A efectos del cálculo del porcentual establecido en el inciso c) precedente, deberán relacionarse los ingresos y egresos totales -devengados o percibidos, según corresponda- por operaciones con los restantes integrantes del mismo grupo económico, con los ingresos y egresos totales del intermediario -devengados o percibidos, según corresponda- deducidos los ingresos y egresos por operaciones con el operador local integrante del grupo económico de que se trate.
- 7) Las operaciones de exportación en las que intervenga un intermediario internacional que no cumpla con los requisitos previstos en los incisos a) a c) precedentes no se considerarán celebradas como entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

5. Factores de comparabilidad

La LIG no determina qué factores se deberán tomar en cuenta a efectos de establecer el grado de comparabilidad real, dejando esta materia en manos de la reglamentación¹¹.

¹⁰ Sobre el particular, el artículo sexto agregado a continuación del artículo 165 de la citada reglamentación establece que "... se considerarán actividades que originan rentas pasivas aquellas cuyos ingresos provengan del alquiler de inmuebles, de préstamos, de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión o entidades de otra denominación que cumplan iguales funciones-, de colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, en instrumentos y/o contratos derivados que no constituyan una cobertura de riesgo, o estén constituidos por dividendos o regalías. El alquiler de inmuebles será considerado una renta pasiva, cuando el mismo derive de una actividad empresarial habitual que comprenda la locación y administración de dichos bienes."

¹¹ Esta cuestión ha sido dilucidada mediante la norma reglamentaria, en cuyo artículo segundo agregado a continuación del 21 se enuncian como factores de comparabilidad, entre otros: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado; y (iv) las circunstancias económicas.

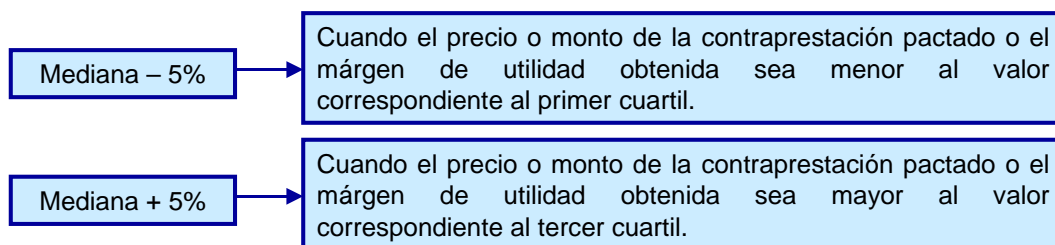
Respecto de las diferencias que pudieran surgir del análisis de comparabilidad realizado, la norma reglamentaria vigente establecía que éstas deberían eliminarse teniendo en cuenta, entre otros, ciertos mecanismos de ajustes¹². Asimismo, preveía que debían considerarse las variaciones accidentales en los precios de los “commodities”, comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los período bajo análisis.

Ahora, el Decreto limita la consideración de dichas variaciones a los supuestos en los que no resulte de aplicación el método establecido en el sexto párrafo del artículo 15 de la LIG.

6. Rango intercuartil

El Decreto sustituye el artículo quinto incorporado a continuación del artículo 21 del decreto reglamentario de la LIG eliminando la deficiente redacción que caracterizaba a dicha disposición¹³ y otorgando rango reglamentario al procedimiento de determinación del rango de precios o beneficios comparables determinado por aplicación del método estadístico conocido como “rango intercuartil”.

El Decreto establece que cuando por aplicación de alguno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la LIG se determinen dos o más transacciones comparables se deberá proceder a la determinación de la mediana y del 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 consideraran como pactados entre partes independientes. En su defecto, se considerara que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde:

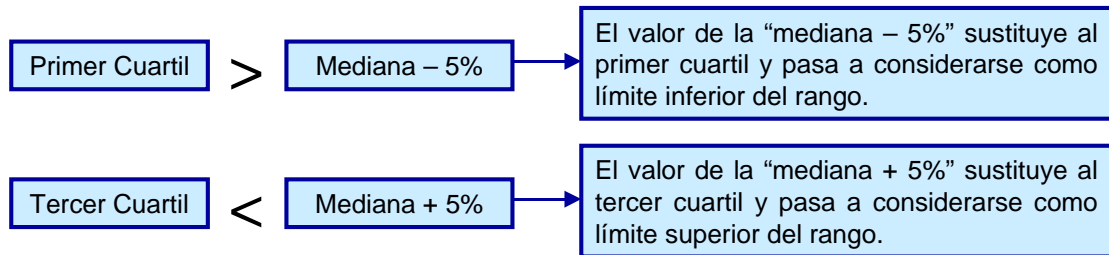


¹² Dichos mecanismos refieren al (i) plazo de pago, (ii) las cantidades negociadas, (iii) la propaganda y publicidad, (iv) los costos de intermediación, (v) el acondicionamiento, flete y seguro, (vi) la naturaleza física y de contenido y (vii) la fecha de celebración de las operaciones. En el caso de que las operaciones utilizadas como parámetro de comparación se realicen en países cuya moneda no tenga cotización en moneda nacional, los precios deben ser convertidos en primer término a dólares estadounidenses y luego a aquella moneda, tomándose como base las respectivas tasas de cambio utilizadas en la fecha de cada operación.

¹³ La norma en vigor hasta entonces preveía que “En el supuesto de que la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA, considere adecuado utilizar más de un método para evaluar la transacción controlada y en tanto las condiciones relevantes de dichas transacciones se encuentren dentro de un rango normal de precios o beneficios comparables entre partes independientes, no corresponderá practicar ajuste alguno respecto de las mismas.” Para un mayor análisis remitimos a los comentarios efectuados en “El escenario de los precios de transferencia a raíz de la nueva reglamentación”. Norberto P. Campagnale, Silvia G. Catinot y Alfredo J. Larrondo, Periódico Económico Tributario N 218.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se considera que un rango normal de precios o beneficios resulta aplicable cuando el desvío que surja de la comparación del valor medio de los mismos no sea superior al CINCO POR CIENTO (5 %)."

Ahora bien, cuando:



El procedimiento de determinación del rango intercuartil no resulta desconocido toda vez que ya se encontraba normado en el artículo 12 de la Resolución General N° 1.122.

Sin embargo, recordemos que dicha previsión fue uno de los aspectos impugnados en el recurso de apelación interpuesto por parte de Cámara de Sociedades Anónimas¹⁴ al que nos referimos en el apartado 3. precedente. En efecto, dicha Cámara cuestionó dicha norma por entender que regulaba un procedimiento no previsto expresamente en las normas del gravamen para que los contribuyentes determinen la materia imponible en el impuesto. Así se violentaba el principio constitucional de legalidad al introducir nuevos elementos para la determinación del hecho imponible.

7. Vigencia

Las disposiciones del Decreto rigen a partir de la vigencia de las normas que reglamentan -22/10/2003- y deben considerarse a los fines de la determinación del IG correspondiente a los períodos fiscales que finalicen a partir de dicha fecha, inclusive.

III. Consideraciones finales

Si bien el Decreto adecua las normas reglamentarias de la LIG, entendemos que aún quedan pendientes cuestiones por precisar, tales como:

- 1) La información que solicitará AFIP para que los importadores y exportadores demuestren que los precios pactados con sujetos independientes se ajustan a los valores de mercado.
- 2) La forma, plazo y condiciones que deberán observarse a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en los incisos a) a c) del octavo párrafo del artículo 15 LIG.
- 3) Las pautas a considerar para establecer el valor de cotización de un bien cuando el transporte de la mercadería se efectúe por medios no convencionales o se presenten otras situaciones especiales.
- 4) Un nuevo aplicativo que recopile los cambios comentados.

¹⁴ Expediente 020-004349/2003.

En nuestra opinión, la definición de dichos aspectos debería ser debidamente reglamentada. No debemos perder de vista que el contar con normas claras, precisas, razonables y ajustadas a derecho, facilita a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la normativa específica, introduce seguridad jurídica al sistema, y evita la proliferación de contiendas administrativas y judiciales.