

RECIENTE REGLAMENTACION DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ¹

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 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 transferencia.

A continuación se comentarán los aspectos más relevantes que contempla el Decreto respecto de las operaciones de exportación e importación entre partes independientes y aquellas que resultan alcanzadas por las normas 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 con sujetos independientes.

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.

Recordemos que la Ley N° 25.784 eliminó del citado artículo (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 operaciones y (ii) la aplicación de las disposiciones de precios de transferencia en los casos en que no podía establecerse dicho precio mayorista.

Sin embargo, la modificación legal más destacable fue la que contempló que en las operaciones de importación o exportación de bienes con precio internacional conocido a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, se deberá utilizar -salvo prueba en contrario- dicho precio para determinar la ganancia neta de fuente argentina y 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.

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 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 Este artículo fue publicado en el Diario *Ámbito Financiero* – *Tribuna Fiscal* el día 10 de agosto de 2004.

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

Respecto de las operaciones sujetas a las disposiciones de precios de transferencia, la nueva norma reglamentaria introduce las siguientes modificaciones y aclaraciones:

Jurisdicciones de baja o nula imposición: Estas normas se aplicarán a las operaciones realizadas con sujetos (personas físicas o jurídicas) domiciliados en jurisdicciones de baja o nula imposición sin importar que se trate de sujetos vinculados o independientes³.

Asimismo, se establece que de los 88 países, dominios, jurisdicciones, territorios o estados asociados tipificados como tales⁴, se excluirán sólo aquellos que (i) establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta para adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de país de baja o nula tributación y (ii) establezcan la vigencia de un acuerdo de intercambio de información suscrito con la Argentina y **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.**

Métodos de determinación: Se corrige la redacción del procedimiento de determinación del método del precio de reventa entre partes independientes prevista en la reglamentación vigente, subsanándose de esta forma el error en que incurrió el Decreto 1.037/00⁵. La errónea descripción de este método en la reglamentación antes vigente, obligó a la AFIP a efectuar la pertinente aclaración en el artículo 10 de la Resolución General N 1.122/01.

Regla del mejor método: 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 tomar el primero de ellos para valorar la operación.

Este método 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.

Asimismo, 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, siempre y cuando el Fisco haya comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre

³ Conforme lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del citado artículo 15.

⁴ Séptimo artículo incorporado por el Decreto N° 1037/00 a continuación del Artículo 21 del decreto Reglamentario de la LIG.

⁵ Publicado en el Boletín Oficial el 14 de noviembre de 2000.

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.

En cuanto a la aplicación de esta norma, el Decreto efectúa las siguientes aclaraciones:

- 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. 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, se 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 probanza de la acreditación de los requisitos previstos en los incisos a), b) y c) precedentes deberá fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, careciendo de virtualidad toda apreciación o fundamentación de carácter general o basadas en hechos generales.
- 4) A efectos de la aplicación del inciso b) precedente, las rentas pasivas a considerar son aquellas así definidas por la reglamentación de la LIG⁶ (ingresos que provengan de préstamos, de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales, de colocaciones en entidades financieras o bancarias, en títulos públicos, o estén constituidos por dividendos o regalías, entre otros).
- 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.

Factores de comparabilidad: Cuando deba aplicarse el nuevo método antes comentado, el Decreto prevé que no se tendrán en consideración las variaciones accidentales en los precios de los “commodities”.

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

⁶ La definición se encuentra en el artículo sexto agregado a continuación del artículo 165 de la reglamentación del impuesto a las ganancias.

caracterizaba a dicha disposición⁷ 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 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.

III. Vigencia.

Las disposiciones del Decreto rigen desde el 22/10/2003 y surten efectos para la determinación del IG correspondiente a los períodos fiscales que finalicen a partir de dicha fecha, inclusive.

IV. Consideraciones finales

Si bien el Decreto adecua las normas reglamentarias de la LIG, entendemos que aún quedan pendientes cuestiones por precisar, tales como: 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; 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 y Un nuevo aplicativo que recepte los cambios comentados.

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.

⁷ 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."* Asimismo, agregaba que *"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 %)."* 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 %)."