

# ANEXO DE ACTUALIZACIÓN - JUNIO 2010

Colección Práctica

## Impuestos | Precios de transferencia

Hernán Miguel D'Agostino

### **JURISPRUDENCIA RELEVANTE EN MATERIA DE OPERACIONES INTERNACIONALES ENTRE PARTES VINCULADAS**

EN ESTA ACTUALIZACIÓN, EL AUTOR ANALIZA LA IMPORTANCIA DE LAS CONCLUSIONES VERTIDAS EN TRES FALLOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. DESTACAMOS QUE LA CAUSA "AVENTIS PHARMA SA" CONSTITUYE EL PRIMER PRECEDENTE EN EL MARCO DE LA ACTUAL LEGISLACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

PARA UN USO ÓPTIMO DE LA OBRA, PROCEDER COMO SE INDICA A CONTINUACIÓN:

## ESTA ACTUALIZACIÓN ACOMPAÑA EL CAPÍTULO II DE LA OBRA

### JURISPRUDENCIA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Tres fallos recientes abren una ventana de interpretación de las normas aplicables a las operaciones internacionales entre partes vinculadas. Si bien dos de ellos se refieren a las normas vigentes antes de la reforma que incorpora las normas de precios de transferencia (ley 25063), no por ello dejan de tener relevancia en el análisis, sobre todo porque, al tratarse de exportaciones al vecino país de Brasil, las normas del convenio para evitar la doble imposición con dicho país prevén la aplicación de las normas de la OCDE sobre precios de transferencia cuando se verifican operaciones entre empresas vinculadas.

Los fallos bajo análisis son:

1. Daimler Chrysler Argentina SA – TFN – Sala A – 2/9/2009
2. Volkswagen Argentina SA – TFN – Sala B – 11/12/2009
3. Aventis Pharma SA – TFN – Sala D – 26/2/2010

Los dos primeros se refieren a operaciones realizadas durante 1998, es decir, previas a la aplicación de la reforma que incorpora el análisis de precios de transferencia; el último se vincula al período fiscal 2000 en el cual corresponde la aplicación de la legislación fiscal vigente en el impuesto a las ganancias.

### ANÁLISIS DE LOS DOS PRIMEROS CASOS

En los casos 1 y 2 se analizan las operaciones de exportación de automóviles al Brasil. En ambos casos, el Fisco impugna las operaciones al observar que los precios de exportación de los automóviles a sus compañías vinculadas en Brasil son menores a los precios de mercado interno para los mismos automóviles.

Cabe recordar que la legislación vigente previa a la reforma del artículo 8 de la ley de impuesto a las ganancias establecía que, cuando los precios de exportación fueran inferiores a los precios mayoristas en lugar de destino (o a los precios mayoristas de origen, según el decreto reglamentario), correspondía aplicar dichos precios, salvo prueba en contrario, ya que se presumía la vinculación entre las compañías.

---

Es importante destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que, si se demostraba que no existía vinculación, no correspondía corrección de precios alguna ya que se desvirtuaba la presunción del artículo 8 citado. (Fallo Eduardo Loussinian – CSJN – 20/9/1983)

---

En los casos bajo análisis, de la prueba adjunta a las causas, queda claro que las compañías intervinientes son vinculadas ya sea por compartir el accionista mayoritario o por que los contratos de distribución imponían a las partes el control de una sola compañía.

#### Características particulares del caso

■ Dadas las características de la industria automotriz y del régimen de intercambio compensado en dicha industria plasmado en la ley 21932, las fábricas de cada país se han especializado en automóviles de un determinado tipo y segmento. En los casos bajo análisis, se producen, en Brasil, automóviles pequeños y, en Argentina, automóviles medianos.

■ Asimismo, los automóviles exportados, si bien corresponden a un segmento determinado de producción de la industria automotriz, no resultan comparables con otros automóviles del mismo segmento. Caso contrario, todos los automóviles de dicho segmento con características similares tendrían el mismo precio.

■ Por último, es necesario destacar el acuerdo para evitar la doble imposición vigente con la República Federativa del Brasil, aprobado por la ley 22675, que contiene normas específicas sobre la aplicación de las normas internacionales de determinación de precios de transferencia entre compañías vinculadas definidas por la OCDE.

Establecidas estas tres características fundamentales, procedamos a analizar estas operaciones. De la combinación del régimen de intercambio compensado y de la imposibilidad de establecer un producto similar en destino u origen, nos encontramos con que no es posible obtener el precio mayorista en destino u origen de un producto similar, salvo que se utilice el precio mayorista de venta del mismo automóvil en la Argentina.

Esto es exactamente lo que propuso el Fisco en su determinación. El razonamiento aplicable fue que el automóvil exportado es idéntico al distribuido en el mercado interno y, por lo tanto, no habiendo un producto similar en el mercado de destino, corresponde aplicar el precio mayorista del país de origen, es decir, el precio de venta de la fábrica al distribuidor en Argentina.

Este razonamiento, que implica aplicar la letra estricta del decreto reglamentario vigente en dicho momento para analizar la validez de los precios aplicados a las operaciones internacionales, deja de lado todo otro elemento relevante que influye en la determinación de los precios de venta de las operaciones internacionales.

A los fines meramente enunciativos, se debió tener en cuenta:

■ Que la industria automotriz en 1998 atravesaba un período de bajas ventas con amplia capacidad ociosa, por lo que resulta conveniente la exportación a precios por debajo del costo total pero que permitían recuperar costos fijos (primera enseñanza en cualquier curso básico de costos).

■ La existencia de costos en el mercado interno que no existen en el caso de las exportaciones: impuestos internos, gastos de promoción y comercialización, transporte de los vehículos, etcétera.

■ La existencia de un acuerdo de intercambio compensado que prevé la posibilidad de importar automóviles bajo condiciones muy favorables, siempre y cuando se exporte por el mismo valor. Esto determina que el negocio de importación y exportación debió ser analizado en forma conjunta, ya que probablemente la exportación a pérdida fuera el requisito necesario para importar con precios favorables que permitieran recuperar dicha pérdida a través de la venta en el mercado interno de los autos importados.

■ La existencia de un acuerdo para evitar la doble imposición que tiene rango legal superior a la ley de impuesto a las ganancias desde la última reforma constitucional. Y dicho acuerdo prevé la aplicación de las normas de determinación de precios de transferencia de la OCDE, en los casos de operaciones entre empresas vinculadas.

A los fines de no abundar sobre una legislación previa a la vigente, concluyamos el análisis con el resultado de los fallos:

En el caso de Daimler Chrysler Argentina SA, el Tribunal Fiscal se limitó a aplicar la letra del decreto reglamentario y convalidó el ajuste practicado por el Fisco, aplicando, a la to-

talidad de unidades exportadas, la diferencia de valor entre el precio del automóvil en el mercado interno y el precio de exportación del mismo automóvil.

Por el contrario, en el caso Volkswagen Argentina SA el fallo fue favorable al contribuyente mediante dos vías de análisis diferentes. El Dr. Castro consideró aplicable al caso bajo análisis la letra del decreto reglamentario, entendiendo que el precio mayorista en el mercado local era el único que podía obtenerse, pero lo descartó al analizar las características de las ventas en el mercado interno y en el mercado externo que hacen que dicho precio mayorista no sea de aplicación. El Dr. Torres, por su parte, consideró que debía aplicarse la norma prevista por el tratado para evitar la doble imposición vigente con la República Federativa del Brasil, llegando a la conclusión que corresponde realizar un análisis profundo de las circunstancias que rodean la fijación de precios y rechazando, por lo tanto, la pretensión del Fisco de aplicar directamente la diferencia de precios entre exportación y mercado interno.

### Conclusión aplicable a estos fallos

Como vemos, las opiniones aplicables a un mismo tipo de exportación han resultado divergentes en grado extremo, al punto de aplicar tres criterios distintos para el mismo caso bajo la misma legislación.



#### En opinión de...

##### El autor

*Considero inaplicable el criterio del Fisco. Las operaciones de exportación e importación no son similares a las operaciones en el mercado interno y no deben ser analizadas bajo los mismos parámetros. Son tantas las variables que influyen en dichas operaciones que las hacen incomparables. Por lo tanto querer aplicar directamente el precio del mercado interno a una operación de exportación resulta, al menos, un desatino. Y más aún cuando las operaciones se encuentran comprendidas en regímenes internacionales que otorgan beneficios e incentivos a la exportación, aun cuando éstas, consideradas aisladamente, arrojen quebranto. Y peor aún cuando ellas se encuentran comprendidas en convenios bilaterales cuyo estatus legal los pone por encima de la legislación interna.*

## ANÁLISIS DEL CASO AVENTIS PHARMA SA

A diferencia de los casos analizados previamente, este fallo se refiere a la normativa vigente en la actualidad, es decir, a la normativa que rige la determinación de precios de transferencia según el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias.

Recordemos que este régimen prevé la influencia de las condiciones internacionales que hacen que los precios de las operaciones internacionales sean diferentes de los precios de mercado interno.

En el caso Aventis, el Fisco impugna el estudio de precios de transferencia basado en tres elementos:

1. El ajuste extracontable realizado del monto de los ingresos por ventas, consistente en la reversión de las notas de crédito emitidas en el marco del convenio PAMI, dado su carácter extraordinario.
2. El ajuste consistente en la reclasificación del ingreso por reintegro de investigación y desarrollo como ingreso operativo neto del gasto registrado en la cuenta Estudio, investigación y desarrollo.

3. La impugnación de la selección de la empresa Bentley Pharmaceuticals Inc. como comparable independiente en el segmento manufactura vendida en el mercado local.

Aventis argumenta: que las notas de crédito emitidas por el convenio PAMI implican un descuento fijo per cápita independientemente de las operaciones efectivamente realizadas, por lo que dichos descuentos impactan y son absorbidos por toda la cadena de distribución, lo cual distorsiona los precios y por lo tanto debe ser ajustado; que el Fisco solamente reconoce gastos directos de investigación aplicables al reintegro de investigación y desarrollo por lo que desconoce los gastos indirectos que hacen a dicha actividad y que se encuentran claramente detallados y surgen de la Certificación Especial sobre Información Contable aportada como prueba; y que la firma Bentley asume riesgo de negocios y realiza funciones similares a la empresa recurrente en sus actividades de manufactura y opera en condiciones normales de mercado, considerando carente de fundamento la exclusión de una comparable por el mero hecho de poseer pérdidas recurrentes (razón no prevista por la legislación aplicable ni por los lineamientos de la OCDE).

El Fisco, por su parte, argumenta: que los descuentos del PAMI están registrados como "tradicionales" y que no consisten en descuentos extraordinarios sino que éstos surgen del convenio suscripto con el PAMI y que los precios de los medicamentos se fijan en dicho convenio, por lo que el precio de facturación resulta una referencia teórica ya que la firma nunca tuvo derecho a dicha prestación, por lo que el déficit que la firma argumenta no es tal; que, respecto a la impugnación de la reclasificación de los gastos de investigación por no estar justificada su vinculación, considera insuficiente la utilización de un centro de costos específicos, por no estar probado con el plan de cuentas que el mismo contenga gastos referentes a la actividad de investigación, agregando que tampoco se demostró dicha circunstancia con documentación de respaldo; y respecto a la exclusión de la firma Bentley, argumenta que la firma no se dedica solo a la actividad manufacturera sin que se puedan escindir los ingresos y gastos referidos a la actividad relevante y que posee pérdidas operativas recurrentes, manifestando que la invocación de directrices de la OCDE sobre precios de transferencia no conforma de por sí el derecho positivo aplicable.

### **La sentencia**

Pasemos a considerar los dichos del Tribunal. Permítanme adelantarles que éstos resultan favorables al contribuyente fundamentalmente basados en que el Fisco no aporta ninguna prueba que desvirtúe los dichos y pruebas ofrecidos por el contribuyente. Así, respecto del ajuste extracontable de las notas de crédito emitidas al PAMI que fuera sostenido en función al oficio cursado a CAEMe, sostiene el tribunal que "el criterio de la inspección actuante al respecto objetando que del estudio no surge que se haya analizado si el resto de las empresas comparables trabajó en situación similar, no puede ser acogido, atento a que se está en presencia de una situación generalizada en el país y que no fue objeto de la debida verificación".

Respecto de los ingresos de la firma correspondientes a investigación y desarrollo, el Tribunal sostiene que, para que resulte procedente su impugnación, el Fisco debiera haber probado que se trata de liberalidades o gastos apócrifos, lo que, de acuerdo con los ele-

mentos probatorios incorporados, no resulta procedente y, por lo tanto, no es admisible el criterio aplicado por AFIP.

Por último, el Tribunal sostiene que la impugnación que hace el Fisco a la elección de la firma Bentley Pharmaceutical Inc. carece de sustento porque se basa en reprochar la realización de otras actividades manufactureras que no estaban a cargo de la nombrada ni de empresas vinculadas, en una época en que la norma relativa a la selección de las empresas comparables no se opone a la elección efectuada.

Hay un párrafo que me interesa destacar: "Por otra parte, no debe pasar desapercibido que la pretensión fiscal expuesta en la resolución apelada para impugnar a la firma elegida para la comparación, está basada en discrepar con el informe de precios de transferencia presentado por la recurrente sin que se agreguen resultados producto de una tarea sistemática de investigación, de modo de fundar la descalificación en conclusiones serias, distintas a una mera contradicción retórica. Ello así, porque el criterio aplicado por la Administración Tributaria, consiste en pretender desbaratar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello nada más que la dialéctica".

### **Conclusión**

Resulta claro, de los dichos del Tribunal, que el elemento fundamental para cualquier ajuste o para defender la inexistencia de éste recae en las pruebas objetivas que se utilicen.

No basta, para impugnar un informe de precios de transferencia, el convencimiento de que está mal hecho, o de que los ajustes practicados tienen por objeto demostrar que no existen diferencias entre los precios entre partes vinculadas e independientes.

Los ajustes de precios de transferencia deben ser resultado de la valoración objetiva de los hechos que rodean las transacciones bajo análisis en cada caso particular, y así como el contribuyente debe elaborar un informe donde expone las razones de los comparables utilizados, los comparables desechados y los ajustes practicados, con respaldo documental, el Fisco, para impugnar dicho informe, debe sustentar la impugnación sobre datos objetivos adecuadamente sustentados en documentación.

También es destacable que el Tribunal invoque las directrices de la OCDE en la medida en que no se contradigan con la legislación vigente como manera de complementar las normas de derecho positivo.