

El fallo de la CSJN sobre el caso Vicentín

Veronica Grondona

El 3 de mayo pasado, la CSJN falló a favor de Vicentín en una causa de precios de transferencia.

Vicentín posee muchas causas en la justicia en relación con la valoración de las operaciones internacionales a los fines del impuesto a las ganancias.

La que fue resuelta en esta oportunidad por la CSJN se refería a una demanda de la empresa por inconstitucionalidad del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias Nro 916 de 2004, cuestionando:

- a) la vigencia del mismo.
- b) la aplicación del método de valoración de exportaciones realizadas a partes vinculadas a través de intermediarios sin sustancia económica, a exportaciones con entidades independientes.
- c) la metodología establecida para calcular la ratio para determinar la sustancia económica del intermediario

En 2018 se expidió la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, apoyando la posición de la Cámara Federal de Resistencia y la pretensión de Vicentín.

El 3 de mayo, la CSJN confirmó la declaración de invalidez decidida por la Cámara Federal de Resistencia y de la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, con la disidencia parcial del Presidente de la Corte, Dr. Horacio Rosatti. Éste apoya a sus pares respecto de la inconstitucionalidad de la aplicación del 6to método a operaciones entre partes independientes (punto b) anterior); pero disiente con ellos respecto del resto de los planteos realizados por Vicentín. En ningún caso se brindan aclaraciones.

Los antecedentes normativos¹ y los aspectos controvertidos, punto por punto

Desde 1943, la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) sostuvo durante muchos años, en su artículo 8, o cláusula de importación-exportación, con ligeras modificaciones sufridas con el paso del tiempo, que una diferencia entre el valor de exportación y el precio mayorista en el lugar de destino debía entenderse como atribuido a la existencia de una relación económica entre las partes, y ser considerado como de fuente argentina a los fines de la determinación del Impuesto a las Ganancias.

Dicha metodología de valoración de las exportaciones surgió oportunamente tras la investigación realizada por la Comisión del Senado encargada de analizar las consecuencias del Tratado Roca-Runciman entre la Argentina y el Reino Unido, y el particular caso de la Anglo-Argentina, empresa exportadora de carne de capitales ingleses, también conocida como la Vestey, la cual había logrado evitar pagar el impuesto tanto en Argentina como en Inglaterra; según fuera expuesto en un memorable discurso por el Senador Lisandro de La Torre.

A partir de 1998 se incorporan a la LIG los cinco métodos para la valoración de operaciones entre partes relacionadas especificados en las Directrices de la Organización para la Cooperación y

¹ Ver Grondona, V. (2018) "Transfer Pricing: Concepts and Practices of the 'Sixth Method' in Transfer Pricing." South Centre, TAX COOPERATION POLICY BRIEF No. 2, May 2018.

Desarrollo Económico (OCDE) de 1995, la cual, a su vez, tomaba, en gran medida, la normativa de los Estados Unidos como ejemplo de buenas prácticas. Sin embargo, la norma local mantuvo la cláusula de exportación –importación, reconociendo, de esa manera, la necesidad de un trato diferenciado para dichas operaciones.

En 1985, la CSJN opinó en relación con el caso Eduardo Loussinian SACI-FIA, referido a un caso de importación que, aun cuando se le estaba facturando a la empresa local al doble de precio que en los mercados internacionales, ello no podía ser entendido como una verificación de la existencia de una relación económica entre el exportador en Israel y el importador en Argentina.

Quizá como consecuencia de ello, la cláusula de exportación e importación fue modificada en 1998 para que fuera aplicable incluso cuando no se pudiera verificar el vínculo económico entre las partes.²

En 2003, la Ley 25.784 estableció que, en los casos de exportaciones o importaciones con partes relacionadas, así como con partes ubicadas en jurisdicciones de nula o baja tributación, se debían aplicar los 5 métodos recomendados por la OCDE, contenidos en el artículo 15 de la LIG, basados en el criterio de libre competencia, o *arm's length*, que consiste en comparar el valor de las operaciones realizadas entre partes vinculadas con los precios concertados entre entidades independientes.

Por otra parte, **en los casos de importaciones o exportaciones para las que pudiera establecerse un precio internacional en un mercado transparente, la Ley 25.784 de 2003 entendía que dicho precio debería aplicarse para determinar la ganancia de fuente argentina.**

Pero quizá el punto más resonante fue la incorporación, en dicha oportunidad, del llamado 6to método aplicable a '*... exportaciones realizadas a sujetos vinculados, 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, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería,...*'; y **consistiendo el mismo en la valorización de las mismas utilizando una cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería; ello siempre que no se pudiera determinar la sustancia económica del intermediario extranjero.**

Este método de valoración fue replicado por una gran cantidad de países a nivel internacional (entre ellos, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Honduras, Perú, Uruguay, Zambia, Malawi, Ucrania e India).

Resumidamente, la sustancia económica era definida como:

'a) Tener real presencia en el territorio de residencia;

² La Ley 25.063 del 7 de diciembre de 1998 modificó el Artículo 8 de la LIG. Además, el Decreto 485 del 7 de mayo de 1999 introdujo cambios equivalentes en el Artículo 11 del Decreto Reglamentario 1344/1998. Antes de estos cambios, la reglamentación de la LIG, indicaban en el Artículo 11 que una vez verificada la existencia de una relación económica (Artículo 8 de la LIG), la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) también podría determinar el valor atribuido a los productos involucrados en la transacción tomando el precio mayorista en el mercado del vendedor en caso de exportación, o el precio de venta total en el mercado del comprador en caso de una importación. En cualquier caso, cuando los precios reales de exportación o importación fueron respectivamente más altos o más bajos, dichos precios deberían considerarse.

b) Su actividad principal no debía consistir en la obtención de rentas pasivas, y

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podían superar el treinta por ciento (30%) del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

En 2004, el decreto reglamentario 916 estableció en su art. 1, inc. h), primer párrafo, que **no se consideraría celebrada entre partes independientes ninguna operación de exportación en la que intervenga un intermediario internacional sin sustancia económica, haya esta sido celebrada entre partes independientes o entre partes vinculadas.**

La Procuradora Fiscal, observó que las operaciones que no hubieran sido realizado entre partes vinculadas correspondía que fueran valoradas utilizando los otros 5 métodos de 'precios de transferencia' definidos en el artículo 15 de la LIG, obviando que **el artículo 8 ya habilitaba el uso de un precio internacional de mercados transparentes para importaciones o exportaciones**, y que **el último párrafo del artículo 15 de la ley indicaba que AFIP podría extender la aplicación del 6to método a otras operaciones internacionales realizadas a través de intermediarios que no tuvieran sustancia económica.**

Por otra parte, el párrafo 4 del mismo artículo e inciso del Decreto 916/2004 definió la manera en que debía calcularse el 30% de operaciones entre integrantes del mismo grupo a los fines de determinar la sustancia económica del intermediario; ya que, como fue mencionado anteriormente, la ley disponía que en los casos en que el intermediario realizara operaciones con entidades del mismo grupo en una proporción superior al 30% del total de sus operaciones, se entendería que el intermediario no tenía sustancia económica.

Resultaba evidente que era necesaria una reglamentación para que la sustancia del intermediario fuera siempre entendida de la misma manera. La ley no contenía una fórmula, sino una definición genérica. Sin mayores especificaciones, el 6to método resultaba inaplicable.

Resulta comprensible que se hayan dispuesto estas especificaciones en un decreto, ya que se esperaba que ello brinde mayor certeza tributaria a todas las partes involucradas que si hubiera sido definido en una resolución general o en una instrucción interna del organismo recaudador.

La técnica legislativa normalmente establece como buenas prácticas que las leyes no deben incluir fórmulas y detalles que puedan incluirse en su reglamentación. Es decir, la ley tampoco estaba incompleta, solo debía ser complementada por una norma de carácter inferior que la reglamentara.

Finalmente, el artículo 2 del Decreto 916/2004 establecía la vigencia del mismo. A tales fines, disponía que, en lo relativo a la aplicación del 6to método, el mismo era aplicable para ejercicios cerrados a partir de la publicación de la ley.

Esto no constituía un tratamiento novedoso. Por el contrario, en 1989 la CSJN había determinado que solo existiría retroactividad si el hecho imponible se ha realizado íntegramente antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible. Y complementariamente entendió que el Impuesto a las Ganancias es un impuesto de ejercicio, por lo que el hecho imponible se perfecciona al finalizar el ejercicio.

Un detalle, que no hace al fondo, pero que termina por echar luz sobre la falta de seriedad del fallo de la Corte, es que en la página 23 del fallo, en el Dictamen de la Procuradora Fiscal, Laura Monti, que sirve de fundamento al voto mayoritario, se hace referencia repetidas veces a los diarios de sesiones de 2013. ¡No existen los diarios de sesiones referidos! Las sesiones por la Ley 25.784 fueron llevadas a cabo en 2003 y no en 2013...

En definitiva, este fallo vuelve inaplicable el 6to método, tanto para operaciones entre partes independientes, como entre partes vinculadas, porque ya no sería posible aplicar la fórmula que contenía el decreto para la determinación de la sustancia económica.

Existen excepciones, claro, porque cabe destacar que la certeza que brindaba el 6to método fue valorada en otros casos que llegaron a distintas instancias judiciales (Nidera, Oleaginosa Moreno, Alfred Toepfer), en las cuales el 6to método había sido utilizado ya como una variante del método definido en el artículo 15 de la ley como de precio comparables entre partes independientes (PCPI), aun para períodos anteriores a su entrada en vigor. Los fallos tuvieron resultados variados, tanto a favor como en contra del fisco, pero fue aceptada su utilización dentro de los parámetros brindados por el PCPI.

Con posterioridad, en 2017, la reforma tributaria macrista realizó una modificación al 6to método que limita aún más las posibilidades de aplicarlo, pero eso es ya otra historia.