

Jurisprudencia

Buenos Aires, 13 de diciembre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Transacciones internacionales. Precios de transferencia. Métodos para su determinación. [Ley 20.628 –art. 15–](#). [Res. Grales. A.F.I.P. 702/99](#) y [1.122/01](#). El empleo del rango intercuartil y la mediana fue una opción de la actora; su uso no era obligatorio por ley en el período en cuestión. Resultados por diferencias de intereses implícitos en las ventas. Ajuste de comparabilidad. Selección de empresas comparables. Se revoca la resolución apelada. Bayer Argentina S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 13 días del mes de diciembre de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A” Laura Guzmán (Vocal titular de la 2.º Nominación) y Rubén Marchevsky (Vocal titular de la 3.º Nominación) a efectos de resolver la causa Nº 26.772-I caratulada: “Bayer Argentina S.A. s/recurso de apelación”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 151/191 vta. interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 9 de diciembre de 2005, dictada por la Jefa (int) de la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el resultado neto final –beneficio– por el ejercicio 1999 del Impuesto a las Ganancias, ajustándole el saldo favor de dicho tributo en la suma de \$ 5.623.668,02.

En primer lugar, efectúa un análisis de los hechos y antecedentes de la presente causa y de los fundamentos de la resolución recurrida.

Manifiesta que Bayer S.A. es una Sociedad local (parte de un grupo internacional) que se dedica a diversos negocios, que pueden presentar características diferenciales y que en todos ellos opera tanto con partes vinculadas como con partes independientes (por lo que todas las líneas se encuentran sujetas a la necesidad de analizar sus precios de transferencia).

Dice que ante la mencionada situación el estudio de precios de transferencia separó los resultados obtenidos por la Sociedad en tres grandes segmentos de negocio: Salud –que es la actividad principal de la firma y dos actividades complementarias o secundarias: químicos y agroquímicos; dicha segmentación comprendió la imputación de los ingresos, costos y gastos totales de la compañía a cada de una de las líneas de negocio aludidas y dentro de ellas se dividieron las actividades desarrolladas, a saber: manufactura, distribución y, en sus casos, exportaciones y servicio.

Señala que los métodos que fueron utilizados en los diversos segmentos fueron: el del margen neto de la transacción (conocido por sus siglas en inglés como TNMM) y precio de reventa (conocido como RPM); a su vez los indicadores empleados fueron: utilidad operativa sobre ventas (ROS) y utilidad operativa sobre costos totales (MOTC).

Indica que se seleccionaron las compañías cuyas funciones, riesgos y activos resultaban comparables con las de Bayer para cada uno de los segmentos en cuestión y se establecieron los resultados de la

muestra (es decir se determinó el rango total de cada una de las muestras de comparables seleccionadas para cada segmento o negocio de la empresa) procediendo a comparar tales resultados con la rentabilidad obtenida por Bayer, segmento por segmento y a practicar los ajustes de comparabilidad de cada caso.

Continúa argumentando que las conclusiones a las que arribó el estudio de precios de transferencia permiten sostener que en los tres segmentos de negocio de la empresa, los precios de transferencia utilizados con partes vinculadas no menoscababan en modo alguno la determinación de la renta argentina que hubiera correspondido en caso de tratarse de operaciones con partes independientes (arm's length).

Precisa que el núcleo central de la determinación impositiva radica en los siguientes aspectos: a) la calificación de comparables con Bayer de dos empresas seleccionadas al momento de analizarse los resultados del sector agroquímicos; y b) la falta de realización de un ajuste comparabilidad a las empresas consideradas comparables en el caso de productos químicos, consistente en el no ajuste a los resultados por diferencias de intereses implícitos en las ventas.

Agrega que la inspección concluye que al ajustar los conceptos enunciados, se modifican los resultados para esos segmentos quedando fuera del Standard de comparabilidad pretendido por el Fisco Nacional (rango intercuartil de la muestra de comparables).

Señala que al cuestionar los resultados de algunas operaciones, éste es usado directamente para ajustar la renta total sujeta a impuesto de la empresa sin evaluar cuál es el resultado del análisis del resto de las operaciones sujetas a los precios de transferencia, y si los mismos pueden incidir en la valoración negativa de aquél.

Sostiene que ello es así en atención a que el Impuesto a las Ganancias en nuestro país es un gravamen personal y no cédular, en el que los resultados de todas sus operaciones conforman una única liquidación impositiva que determina una única renta, compensándose entre sí los diversos resultados que pudieran arrojar los diferentes negocios del contribuyente.

Destaca que aún cuando se aceptaran los cuestionamientos formulados por el ente fiscal a los resultados alcanzados por las divisiones de químicos y agroquímicos, el resultado total obtenido por Bayer, en el conjunto de sus operaciones con partes vinculadas, resulta incluso superior al que hubiera obtenido una empresa que operara en esos mismos negocios sólo con partes independientes.

En este sentido, explica que si se analizare aisladamente los negocios –químicos y agroquímicos– y se pretendiera extraer la conclusión única de cada uno de ellos, sin que se interrelacione con el total de las actividades, igualmente el ajuste resultaría improcedente. Respecto a este punto afirma que las rentabilidades de esos segmentos se explican claramente por las circunstancias de negocio imperantes en el ejercicio fiscal 1999 –influenciada por el marco económico-financiero tanto a nivel nacional como internacional– y no responden en absoluto a una manipulación de precios de transferencia.

Resalta que en virtud de las condiciones de mercado vigentes en el año 1999, los resultados de las operaciones no sólo no fueron mejor que los obtenidos en las operaciones con partes vinculadas sino que, incluso, resultaron peor.

Expresa que en el sector químicos las circunstancias de plaza se caracterizaron por un alargamiento de los plazos de cobranza de las ventas, lo que no fue fruto de un cambio en las condiciones de venta sino, una morosidad sobreviniente a la concentración de las ventas e impuesta por la realidad del mercado.

Entiende que tal hecho se encuentra reconocido por el Fisco Nacional al aceptar el ajuste de comparabilidad a la parte testeada –Bayer– por incobrabilidad extraordinaria, siendo contradictorio que ahora pretenda un ajuste a los comparables que sólo deberá estar presente en la medida que el alargamiento de plazos de cobranzas conviviera con una retribución implícita, y no fuera simple consecuencia de las condiciones generales de mercado.

Sobre el particular, concluye que el ajuste pretendido utilizando la fórmula Standard (relación entre el promedio del saldo al inicio y al cierre de cuentas por cobrar, respecto de las ventas del ejercicio de Bayer versus sus comparables) hubiera aportado un dato que influido por la situación señalada, en lugar de aumentar la confiabilidad de comparabilidad de los resultados de la muestra, la hubiera distorsionado más que no hacer el ajuste.

Relata que ante la impugnación concreta de la inspección sobre este punto, practicó la determinación de dicho ajuste adecuadamente depurado (esto es, midiendo el plazo real –promedio ponderado– de las facturas de químicos en el mercado local) aportando el resultado de esa labor, el que tampoco es considerado en la determinación.

Advierte que el procedimiento de ajuste a plazo real fue aceptado por el Organismo Recaudador en el sector reventa de agroquímicos y practicado en el estudio de precios de transferencia.

En cuanto al desconocimiento por la auditoría fiscal del método alternativo o complementario utilizado en el estudio de precios de transferencia para validar los resultados del sector químico (margen de reventa o RPM que fuera considerado complementario del margen neto de la transacción TNMM), alega que en ningún caso se prohíbe la utilización de más de un método cuando fueran apropiados y arrojará resultados consistentes, tal como ocurre en el presente caso.

Rechaza el cuestionamiento de los comparables impugnados en el sector agroquímico, en primer lugar por cuanto, en el caso de Compañía Paulista de Fertilizantes el hecho de encontrarse en un estado concursal y con dificultades para recuperar su volumen habitual de negocios, no supone una paralización de los negocios o un cese de la explotación sino una renegociación de pasivos.

Plantea que en segundo lugar esa hubiera sido la situación de la división agroquímicos si no se tratara de una simple división de una empresa de mayor envergadura como Bayer, cuyas utilidades de otros segmentos le permitieron afrontar el difícil momento.

Menciona que los datos utilizados en los comparables han sido promediados trianualmente, por lo que cualquier referencia puntual a la situación de negocios que atravesaba en un determinado período se encuentra parcialmente amortiguada por el promedio señalado; por otra parte, interpreta que la referencias extraídas de la memoria de la compañía tampoco son suficientes para descalificar al comparable.

En este orden de ideas, observa que se trata del único caso en la muestra de comprobables que se halla bajo la situación apuntada, lo que hace pensar que su presencia en los datos se ve diluida con los restantes comparables en el escenario muestral.

Respecto a la exclusión de la firma Opal Technologies Inc. del panel de empresas comparables por tener operaciones con compañías vinculadas, explica que el argumento no resulta autosuficiente, en la medida que, tal como surge del estudio de precio de transferencia, esa sociedad a través de sus subsidiarias registra activos, funciones y riesgos similares.

Recuerda que consideró a estas compañías como comparables y testeó la razonabilidad de su nivel de rentabilidad ajustándose al rango intercuartil y no al rango total.

Puntualiza que sí, como pretende el fisco, hay que eliminar los comparables cuestionados porque ellos no estarían en situación de normalidad, entonces no persiste la necesidad de elevar el nivel de exigencia de la comparación de rentabilidad por sobre lo legalmente requerido (rango total) y exigir además comparar la nueva muestra con el rango de utilidades más exigentes (rango intercuartil) pues ello supondría una doble “normalización”.

Se agravia que el ajuste formulado es fruto de aplicar retroactivamente la legislación argentina (Res. Gral. A.F.I.P. 1.122/01, con vigencia a partir del 29/10/01).

Aclara que en el año 1999 la legislación sólo preveía establecer un rango de empresas comparables. Si la utilidad del contribuyente a testear estaba dentro del “rango” establecido entre las utilidades de aquellas, la conclusión sólo podía ser que no merecía ajuste alguno. El fisco intenta –según los dichos de la apelante– introducir para el ejercicio 1999, una disposición que impone una comparación diferente (compara no contra el “rango total” sino contra el rango intercuartil”) con lo cual concluye en la necesidad de practicar ajuste en situaciones en las que tal ajuste no correspondería (por estar la compañía en cuestión, dentro del rango total, tal como ocurre en el sector químicos), lo que se encuentra agravado aún más cuando la pretensión se formula no contra el límite inferior de la muestra, sino aplicando la mediana.

Por otra parte, expone la rentabilidad obtenida por Bayer S.A. en el año 1999 en los sectores cuestionados y la evolución de cada uno de ellos en los años posteriores.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 201/209 contesta el recurso la representación fiscal reiterando los argumentos vertidos en la resolución apelada y solicita que se confirme dicho acto, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 226/226 vta. se abrió la causa a prueba, declarándose su clausura a fs. 475.

IV. Que, a fs. 478 se elevaron los autos a consideración de la Sala “A” y se ponen a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 484/490 el alegato del Fisco Nacional y a fs. 491/522 el correspondiente a la recurrente. Finalmente, a fs. 523 se pasaron los autos a sentencia.

V. Que previo a todo procede pronunciarse respecto a los agravios de la actora relativos a la aplicación retroactiva de disposiciones legales y reglamentarias, debiéndose entonces analizar la normativa referida a los precios de transferencia en la Ley de Impuesto a las Ganancias, vigente para el período fiscal 1999 (según Ley 25.063 B.O. 30/12/1998 y en vigencia hasta los ejercicios que inician el 30/12/1999 inclusive).

Así, el art. 15 del citado texto normativo, establecía que “cuando por la clase de operaciones o por las modalidades de organización de las empresas, no puedan establecerse con exactitud las ganancias de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios,

índices o coeficientes que a tal fin establezca a base de resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características”.

Continúa diciendo que “las empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con las sociedades o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, o con otras empresas o establecimientos del extranjero, en cuyo capital participen, directa o indirectamente, aquellas sociedades, personas o grupo de personas, o la propia empresa local, estarán obligadas, a los efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para estas operaciones los precios y montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables”.

En su 5.º párrafo expresa que “para la determinación de si los precios de transferencia responden a prácticas normales de mercado, entre partes independientes se aplicará el que resulte más apropiado para el tipo de operaciones que se trate de los métodos que se indican a continuación, o lo que con igual finalidad establezca al respecto la reglamentación, no siendo de aplicación para estos casos la restricción establecida en el artículo 101 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998, respecto de información referida a terceros que haya resultado necesaria para merituar los factores de compatibilidad de las operaciones que fije el reglamento, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que se tramitan en sede judicial o administrativa”.

Finalmente, el citado artículo enumera en los incs. a) a f) distintos métodos a aplicar y en su último párrafo dice que “[s]e entenderá que las operaciones o empresas son comparables, cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos anteriormente, y, cuando existan dichas diferencias estas se eliminen mediante ajustes razonables”.

Asimismo, el art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 702/99 establece una serie de documentación y respaldos probatorios que los sujetos comprendidos en el art. 1 de la mentada resolución deben conservar, entre los que figuran en el inc. k) los “métodos utilizados para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa”.

El art. 6 de la mentada resolución establece que “el método que resulte más apropiado para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre las partes independientes, será aquél que mejor refleje la realidad económica de las transacciones. A tal fin se considerará –entre otros– el que:

- 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.
- d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables”.

A su vez, el art. 7 de la citada resolución establece que “[l]a comparabilidad de las operaciones y/o de las empresas, a que hace referencia el artículo 15 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, se determinará considerando –entre otros–, los siguientes elementos:

a) Las características de las operaciones, incluyendo:

1. En operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del capital, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés.

2. En la prestación de servicios, la naturaleza del servicio, y si éste involucra o no, una experiencia o conocimiento –entre otros elementos–.

3. En el uso, goce o enajenación de bienes tangibles, las características físicas, calidad y confiabilidad, la disponibilidad y volumen de la oferta, etc.

4. En caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la forma de la Transacción (venta o licencia), el tipo del bien (patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología), la duración y el grado de protección, y los beneficios anticipados por el uso de los bienes.

b) Las funciones o actividades (tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transporte, financiación, control gerencial y servicios de posventa), incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las operaciones (riesgo comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o la tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.

c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.

d) Las circunstancias económicas (ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).

e) Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado”.

Aclarando que cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables las que correspondan a dos (2) o más ejercicios anteriores o posteriores.

El art. 8 de dicha norma reza que “[a] fin de la eliminación de diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 15 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes mecanismos de ajustes: 1. Plazo de pago ... 2. Cantidades negociadas ... 3. Propaganda y publicidad ... 4. Costo de intermediación ... 5. Acondicionamiento, flete y seguro ... 6. Naturaleza física y de contenido ... 7. Diferencias de fecha de celebración de las operaciones”.

Por último, corresponde analizar la Res. Gral. A.F.I.P. 1.122/01, que sustituye la Res. Gral. A.F.I.P. 702/99, la cual si bien es aplicable para los períodos fiscales iniciados a partir del 31 de diciembre de 1999 inclusive, ha sido mencionada por la recurrente en su escrito de apelación.

En este sentido el art. 12 de la mentada resolución establece que “[c]uando por aplicación de alguno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en

1997 y sus modificaciones, y su reglamentación, se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el 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 considerarán como pactados entre partes independientes.”

“En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un cinco por ciento (5%) para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil, o la mediana incrementada en un cinco por ciento (5%) para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil.”

“Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un cinco por ciento (5%), este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un cinco por ciento (5%), el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.”

“A tal fin, el procedimiento de determinación de la mediana y del rango intercuartil será el dispuesto en el Anexo V de la presente.”

VI. Que tal como lo plantea la recurrente, tanto al presentar su descargo en sede fiscal como en su escrito recursivo y en oportunidad de producir el alegato de bien probado, la normativa antes referida no preveía, para el período 1999, el concepto de rango intercuartil empleado por el ente fiscal como sustento del ajuste practicado, los que son incluidos a partir del dictado de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.122/01 (B.O. 31/10/2001), disposición que obviamente no resulta aplicable al caso de autos.

Dicha situación se encuentra expresamente reconocida en la resolución apelada en la página 14, cuando establece que “[e]n el período bajo análisis (ejercicio 1999), estaba vigente el artículo 8 y 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la Resolución General 702. Las normas no contenían una definición específica del rango de mercado, ni fijan procedimientos para su determinación, ni estipulan si debe tomarse el rango completo o utilizar algún tipo de herramienta estadística (rango intercuartil) ...”.

En consecuencia, el Fisco Nacional de ningún modo podía de forma válida aplicar retroactivamente las disposiciones contenidas en una normativa cuya vigencia resulta posterior.

VII. Que sentado ello, y en lo relacionado con el argumento del Fisco Nacional de que el uso del rango intercuartil y de la mediana se encuentran contemplados en las directrices de la OCDE y la reglamentación del Tesoro de los Estados Unidos y su uso es internacionalmente aceptado, cabe señalar que las mismas se refieren únicamente a pautas o guías operativas que de ninguna manera pueden agregar requisitos no contenidos en la normativa argentina.

Que respecto a este tema la Alzada –Sala III– en la causa “Toyota Argentina SA (TF 26.860-I) s/DGI” (decisorio que quedó firme a tenor de lo resuelto por la CSJN en el fallo dictado con fecha 2/9/2014) dijo que “... cierto es que en materia tributaria existe un conglomerado de normas que, legales o convencionales, concurren espontáneamente en la solución de controversias. Este grupo de normas se encuentra constituido por normas nacionales, por tratados internacionales y por otras normas supranacionales, pero en el dispositivo fiscal internacional se pueden advertir también, que hay reglas

para la aplicación de reglas, así como criterios interpretativos que provienen de fuentes informales, aportando guías y criterios de suma trascendencia. Tal el caso, por ejemplo, de los criterios interpretativos de la OCDE a fin de aplicar ajustes *arm's length*”.

“Sin embargo, no debe olvidarse que la Argentina no es miembro de la OCDE y tiene reglas impositivas propias distintas de sus recomendaciones por lo que, si bien no se desconoce que sus directivas sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida –porque de lo contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia– éstas no podrían aplicarse cuando contrarían las normas nacionales, debiendo, por ende, prevalecer éstas por sobre la norma informal”.

“Asimismo, no puede soslayarse que en nuestro país, en materia de interpretación de las normas tributarias no cabe aceptar la analogía para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación, dada la reiterada doctrina en el sentido de que –atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales– rige el principio de reserva. Por consiguiente, resulta obligación ineludible del Estado prescribir claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas en materia tributaria (fallos: 253:332; 312:912, entre otros).”

“Por consiguiente, debe advertirse que –tal como se hizo mérito en la sentencia apelada– el organismo fiscal no puede, por vía interpretativa, establecer más requisitos o restricciones a los alcances de una disposición normativa que no surgen de los términos de ésta ni pueden considerarse implícitas en ella, puesto que la interpretación del precepto tributario debe llevarse a cabo en el ámbito de las previsiones en ellas contenidas y no sobre la base de resultados posibles de su aplicación.”

“... Así pues, y a pesar de que éste Tribunal considera de sumo interés la existencia de las recomendaciones dadas por la OCDE a fin de evitar la existencia de contiendas en materia de precios de transferencia derivadas de lagunas legales, cabe aclarar que tampoco puede pretender el Fisco Nacional la adecuación del método seleccionado por el contribuyente en base a las previsiones contenidas en la R.G. n° 702/99, con motivo de que el rango intercuartil se encontraba previsto en las directivas de la OCDE, puesto que ello atenta con la obligación constitucional de que las normas tributarias fijen de manera clara, precisa y acabada –amén que de forma previa– las conductas que deben exteriorizar los contribuyentes a fin de cumplir con sus obligaciones impositivas.”

Es dable destacar que el vacío legal existente en relación a ciertas actividades y figuras jurídicas, debe ser resuelto con una modificación normativa y no con analogías para forzar su encuadramiento legal, lo que deviene en una arbitrariedad manifiesta incompatible con el principio de reserva de ley.

Sobre este principio, el Dr. Casas afirma que “El principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria se refiere entonces a la exigencia de autonormación o autoimposición, o sea que los mismos ciudadanos determinen los tributos que a cada ciudadano se le puede exigir. Y esto es un principio prácticamente universal rezeptado por todas las Constituciones del mundo. Independientemente de que se aluda a él como principio de legalidad o de reserva de ley tributaria. Así, el profesor de la Universidad de Génova Víctor Uckmar, ya corroboró hace más de cuatro décadas dicha circunstancia, para lo cual pasó revista a las constituciones de los más diversos países, para sostener finalmente, que a excepción hecha de lo que entonces regía en la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, todas las restantes afirmaban explícitamente que los impuestos debían ser aprobados por los órganos legislativos componentes”. (José Osvaldo Casas “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria”, p. 214, nota al pie, N° 4, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002).

Finalmente es menester agregar que el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria ha sido aplicado por el Máximo Tribunal de la República entre otros en Fallos: (313:1513), "Luis Arsenio Peralta y otro V. Nación Argentina (Ministerio de Economía BCRA), del 27/12/1990 (La Ley, 1991-C, 158); (316:766), "Video Cable Comunicaciones SA c. Instituto Nacional de Cinematografía", del 1993/04/27 (La Ley, 1993-D, 398); "Eves SA" del 14/10/1993 (La Ley, 1993-E, 427); "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía" del 6 de junio de 1995 (318:1154) (La Ley, 1995-D, 247); (319:3400), "La Bellaca SAACIF y M c. Dirección General Impositiva" del 27/12/1996 (La Ley, 1997-C, 25); (321:366) "Luisa Spak de Kupchik y otra c. Banco Central de la República Argentina y otro", del 17/03/1998 (La Ley, 1999-E, 67); (322:1726), "Ezio Daniel Verrocchi c. Administración Nacional de Aduanas", del 19 de agosto de 1999 (La Ley, 2000-A, 88); "Unifund Sociedad Gerente de Fondos Comunes de Inversión SA c. Poder Ejecutivo Nacional", del 7/03/00 (La Ley, 2000-D, 143).

En el caso bajo estudio vale traer a colación lo dicho por la Sala D al resolver la causa N° 19.117-I caratulada "Aerolíneas Argentina S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias". Allí se sostuvo que como la Argentina no es miembro de la OCDE y tiene reglas impositivas propias "distintas" a las de la OCDE, no podían aplicarse las directivas de la OCDE cuando éstas contrariaban las normas argentinas, debiendo prevalecer estas últimas. Esto no significa que cuando tal situación de contradicción no se presenta, se deban rechazar las directivas de la OCDE que sirven para interpretar aspectos sobre los cuales la normativa argentina no tiene posición asumida, porque de lo contrario quedarían sin solucionar muchos de los aspectos relativos al funcionamiento del mecanismo de precios de transferencia, por ausencia de precisiones. Se advierte que precisamente fue el Fisco Nacional quien acudió a las recomendaciones de la OCDE cuando necesitó fundar el criterio que aplicó para dictar la resolución aquí apelada.

En cuanto al empleo –por parte de la actora– del rango intercuartil y la mediana, resulta necesario mencionar que dicha situación constituye una elección de la empresa a los fines de realizar un análisis más detallado de los precios de transferencia, pero de ninguna manera implica que tal mecanismo sea obligatorio por la ley, máxime cuando el mismo no se encontraba contemplado en la normativa vigente para el período en discusión.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar los argumentos del Fisco Nacional respecto de los agravios de la recurrente.

VIII. Que ello así, la cuestión de fondo a dilucidar queda circunscripta a los siguientes aspectos: 1.º la falta de realización de un ajuste de comparabilidad a las empresas consideradas comparables en el caso de productos químicos, consistente en el no ajuste a los resultados por diferencias de intereses implícitos en las ventas; y 2.º la selección como comparables de las empresas Compañía Paulista de Fertilizantes y Opal Technologies Inc., en el sector agroquímicos.

IX. En lo atinente a la primera cuestión, el Fisco Nacional consideró que cada compañía mediante distintos acuerdos puede pactar diferentes términos de compra y venta, y estos pueden alterar los precios de cada transacción. En este razonamiento, concluyó que los resultados financieros de las empresas incluidas en el análisis puede ser influenciada por diferentes acuerdos de los que tiene Bayer Argentina S.A.

En este sentido afirma que, cuando se vende a crédito, el precio incluye no sólo al producto sino también el valor del dinero prestado a través del tiempo.

Bajo tales pautas y con el fin de eliminar tal distorsión la inspección actuante procedió a ajustar los resultados de todas las compañías de acuerdo a los plazos reales de cobro de la encartada –155 días conforme detalle acompañado a fs. 756/757 Cuerpo Principal N° 4–.

Por su parte, la actora en rechazo de dicho planteo efectúa el cálculo de los días reales facturados arribando a 93 días –promedio ponderado– para el segmento Reventa, siendo esta última –según su criterio– la cifra a considerar para ajustar los comparables.

Ahora bien, de la prueba pericial contable agregada en autos a fs. 293/341 surge en su pto. 2 que los plazos de financiación otorgados a los clientes en el mercado doméstico del segmento Químico, transcurrido entre la emisión de las facturas y su vencimiento, ascienden a 91,2 días –promedio ponderado–.

A su turno, el informe de la pericia económica obrante a fs. 286/291 vta. indica que la rentabilidad del sector de reventa de productos químicos “... se encontraría por encima del límite inferior del rango total de rentabilidades de la muestra de compañías (efectuado en el estudio de precios de transferencia y contenida en la determinación de oficio), ajustada por intereses implícitos por un plazo de financiación de ventas de 93 días ...”.

De lo que antecede se desprende que los cálculos aportados por la actora durante la fiscalización sobre este ajuste comparabilidad no sólo resultan razonables con los obtenidos por los peritos contables, sino que además el rango de rentabilidad del sector de reventa se encuentra por encima del que se obtendría en operaciones con terceros independientes, en caso de contemplar un plazo de cobranza de 93 días.

Por ende, yerra el organismo recaudador al pretender ajustar las cuentas a cobrar considerando como parámetro el plazo real de cobro de la recurrente, para luego determinar los intereses implícitos devengados. En efecto, los aludidos intereses se producen sólo entre la fecha de la factura y su vencimiento, ya que en forma posterior los mismos se establecen de modo explícito en la propia factura de venta de la apelante –bajo la leyenda “MORA: ... Las facturas impagas a su vencimiento devengarán automáticamente un interés anual del 2,50% mensual ...” (vide fs. 736/745 Cuerpo Principal N° 4).

En lo relativo a la valoración de la prueba y la consecuente apreciación de los hechos efectuada por este Tribunal, es preciso recordar lo dispuesto por el art. 386 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (aplicable en la especie) que determina –salvo disposición en contrario– que: “... los Jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa”.

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro Ordenamiento el marco legal de la “sana crítica”, expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el Juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.

La sana crítica se sintetiza en el examen lógico de los distintos medios, la naturaleza de la causa y las máximas de experiencia, es decir el conocimiento de la vida y de los hombres que posee el Juez, simples directivas, indicaciones o consejos dirigidos al sentenciador y respecto eje los cuales este es soberano en su interpretación y aplicación. Naturalmente que si es arbitraria o absurda no puede pretenderse la validez de tal determinación judicial (conf. Fenochietto-Arazi, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos

Aires”, Ed. Astrea, T. 2, pág. 356; esta Sala in re: “Ayerbe, Lázaro c/Ministerio de Justicia de la Nación”, Sent. del 26/5/1998; “Martínez, Eliseo David c/Instituto de Servicios Sociales Bancarios”, Sent. del 16/3/2001).

X. Por último, en relación con el segundo punto, la Administración impugna la selección de las firmas Compañía Paulista de Fertilizantes y Opal Technologies Inc. como comparables independientes en el segmento “agroquímicos”, de acuerdo a los motivos expuestos en su informe de fs. 754/760 –Cuerpo Principal N.º 4–, a saber:

a) Compañía Paulista de Fertilizantes: la empresa no está realizando sus operaciones corrientes, por el contrario su actividad se limita a brindar servicios mediante sus plantas fabriles y debe recuperar su capital de giro, lo que hace que funcionalmente no pueda ser utilizada como comparable.

b) Opal Technologies Inc.: el grupo se reorganizó y comenzó sus operaciones de comercialización y fabricación de fertilizantes agrícolas en agosto de 1996, y dichas operaciones aún se encontraban en etapa de desarrollo al 31 de diciembre de 1997. Además, incurrió en pérdidas por operaciones discontinuadas para los años finalizados al 31 de diciembre de 1996 y 1997 –registrando ya pérdidas acumuladas en esos años respectivamente–, y presenta elevados costos por la desafectación de la actividad relacionada con medicamentos, por lo cual dicha firma no se encuentra en un contexto de negocios “normal”.

Respecto de estas objeciones, las mismas se basan simple y llanamente en diferir con los resultados obtenidos en el informe de precios de transferencia presentado por la recurrente sin aportar un análisis económico solvente a título de evidencia probatoria para corroborar sus conclusiones. Por lo tanto el criterio aplicado por el organismo fiscal consiste en impugnar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello sólo la dialéctica y la propia documentación acompañada por la contribuyente (Estados Contables traducidos de las firmas comparables).

En este punto, debe observarse que además de la falta de argumentos tendientes a explicar bajo qué pautas el organismo fiscal se encontraba impedida de considerar –en virtud de lo dispuesto por las normas aplicables– como comparables a las empresas mencionadas, tampoco se ha expresado cuáles fueron los mecanismos que utilizó –o que en su caso agotó– para localizar otras empresas que pudieran reunir las características que –en el criterio fiscal– resulten habilitantes para tomarlas en cuenta. Por el contrario, la inspección actuante se limita a decir: “... no existe un número de comparables preestablecido mínimo para determinar la muestra a utilizar en la evaluación, y no pueden ser reemplazadas, ya que las restantes empresas fueron rechazadas por la firma según consta en el detalle que se agrega en el estudio del sector:” –el destacado me pertenece– (vide fs. 759/760 Informe a División Fiscalización Externa III, Cuerpo Principal N.º 4).

Cabe señalar que la primacía de la verdad material, también llamada verdad jurídica objetiva, es una directiva inalienable del régimen jurídico argentino, está contenida en el art. 1, inc. f), apart. 2 de la Ley 19.549 y en el art. 48 de su reglamento y ella reconoce base constitucional en la directiva contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 310:2456 y 311:2004, Sala IV Expte. N.º 4.898/99 “Nina Alberto Cecilio c/Gendarmería Nacional s/ daños y perjuicios” 9/08/07).

Si bien debe ser reconocida la trascendencia de las técnicas y principios tendientes a la organización y desarrollo del proceso, ello no justifica legitimar que dichas formas procesales sean utilizadas con prescindencia de la finalidad que las inspira y con el olvido de la verdad jurídica (Fallos 330: 4226).

En particular, conviene recordar que la autoridad administrativa, tiene el deber legal de producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva, en los términos del mencionado art. 1, inc. f, ap. 2, de la Ley 19.549 (confr. doctr. Sala IV Expte. 38.792/95, "Villa Real S.A. c/D.G.I." del 16/11/00).

Desde esta perspectiva, la conducta administrativa del Fisco Nacional omite hacerse cargo del deber legal que recae sobre él, en punto a la búsqueda de la verdad material.

En virtud de todo lo expuesto precedentemente, corresponde revocar la resolución apelada en cuanto fuera materia de agravios, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky.

Por ello, en atención a la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura Amalia Guzmán y Rubén Alberto Marchevsky (vocales).