

## Cerealeras: dictamen de la Procuración le quita a la AFIP herramienta clave para fiscalizar la triangulación de exportaciones

La Procuración General avaló un planteo de inconstitucionalidad iniciado frente a los Decretos 916/2004 y 1287/2005 del Ministerio de Economía y Producción, a cargo del entonces ministro Roberto Lavagna. Si la Corte Suprema ratifica este dictamen, quedarían sin efecto todos los ajustes determinados por las áreas operativas de la AFIP-DGI aplicando el "sexto método" en su versión original para el caso de triangulaciones de exportaciones cuando el intermediario o "trader" carece de sustancia económica.



Por Guillermo Michel

- **Aclaración inicial.**

Este *paper* no cuestiona la operatoria de los grupos agroexportadores utilizando *traders* en el exterior, muchas veces un camino necesario para perfeccionar las exportaciones de *commodities* a determinados destinos, solo se busca consolidar la posición del fisco argentino respecto a que proporción de la renta del negocio agroexportador debe tributar en nuestro país.

- **La operatoria de triangulación desarrollada por los exportadores.**

La operatoria de "triangulación" desarrollada por los grandes grupos concentrados exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, implicaba facturar los bienes exportados desde Argentina a un destinatario formal pero enviar la mercadería a otro destinatario final, utilizando para esto intermediarios (*traders*) radicados en jurisdicciones con algún régimen impositivo preferencial[1], con el siguiente agravante: **el precio facturado desde Argentina era inferior al que luego el *trader* facturaba hacia el destino final, dejándose gran parte de la utilidad en cabeza del *trader* del exterior, reduciendo el pago del impuesto a las ganancias en nuestro país.**

Además, estos intermediarios o *traders* se caracterizaban por: (i) carecer de “sustancia económica”: los intermediarios eran siempre simples revendedores, no agregaban valor al producto ni desarrollaban una tarea o “esfuerzo” de comercialización, y; (ii) falta de “transparencia”: los *traders* siempre estaban constituidos en jurisdicciones de baja o nula tributación o territorios con opacidad fiscal de los cuales el fisco nacional no podía obtener información alguna.

- **La incorporación del “sexto método” a la ley del Impuesto a las Ganancias. La precisión efectuada por el reglamento.**

Para poder determinar la renta sujeta a impuesto en nuestro país del negocio agroexportador, mediante la ley 25.784 se modificó el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, incorporando un nuevo método de precios de transferencia, comúnmente denominado “sexto método” o “método a fecha de embarque”, que establece lo siguiente:

*“... cuando se trate de 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, se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación, 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 al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional”.*

Frente a esta norma, los sectores agroexportadores efectuaron un análisis parcial de la misma respecto al alcance del concepto “sujeto vinculado”, queriendo limitar la aplicación del sexto método en este sentido: **si el destinatario final de la mercadería era un tercero independiente, el sexto método no se aplica.**

Claramente, este **criterio limitado de requerirse que el destinatario final sea un sujeto vinculado volvía inaplicable el sexto método** pues la operación a informar por precios de transferencia es la realizada por la empresa local y el intermediario internacional.

En este sentido, cuando se precisó reglamentariamente el alcance del sexto método se hizo atendiendo al verdadero elemento en cuestión: **el intermediario o “trader” sin sustancia, ya que es su intervención en la operatoria la que permite la planificación fiscal nociva y el ahucamiento de la base imponible atribuible a nuestro país[2].**

En otras palabras, si el contribuyente no podía acreditar los requisitos previstos en el octavo párrafo del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto del intermediario internacional, **la operación se consideraba realizada entre partes vinculadas[3] y, por ende, se aplicaba el sexto método.**

- **Reclamo impropio del Centro de Exportadores de Cereales frente a los Decretos 916/2004 y 1287/2005 del entonces Ministerio de Economía y Producción. La demanda de VICENTIN SAIC.**

El Ministerio de Economía y Producción -a cargo del entonces ministro Lavagna- rechazó, mediante el decreto 1287/2005, el reclamo impropio contra el decreto 916/2004 interpuesto en los términos del artículo 24, inciso a) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549 y sus modificaciones, por la Cámara de la Industria Aceitera de la

República Argentina y el Centro de Exportadores de Cereales, juntamente con los principales agroexportadores del país.

Frente a esto, “Vicentin”[4] –al igual que otras cerealeras- inició de manera particular una demanda buscando declarar la inconstitucionalidad parcial de los señalados decretos 916/2004 y 1287/2005, planteo que fue respaldado por la Cámara Federal de Resistencia y frente al cual el Estado Nacional interpuso el recurso extraordinario, que fue rechazado, y el posterior recurso de queja.

- **El dictamen de la Procuración general en el antecedente VICENTIN SAIC y el efecto “cascada” para el resto de los casos.**

En el marco del recurso de queja indicado, la Procuración General de la Nación dictaminó -a fines de 2018- con un concepto limitado respecto al concepto de “sujeto vinculado”, respaldando la posición de los agroexportadores, y en detrimento del criterio del Fisco Nacional.

La Procuración General confirma la inconstitucionalidad del reglamento del Poder ejecutivo nacional, pero lo hace analizando el marco normativo de manera restrictiva y taxativa. En efecto, el alcance del concepto integral de “sujeto vinculado” -como requisito para aplicar el sexto método- lo hace desde un punto de vista meramente académico y doctrinario, sin comprender la verdadera naturaleza económica de la operación de triangulación de las exportaciones de *commodities*.

El análisis de estos conceptos tan específicos en el ámbito del derecho tributario podría haberse efectuado desde una óptica más integral, que respalde los intereses del Estado Nacional.

El Máximo Tribunal ha sostenido que la Constitución Nacional y el ordenamiento jurídico del que es base normativa deben ser examinados como un todo coherente y armónico, en el cual cada precepto recibe y confiere su inteligencia de y para los demás. Ninguno puede ser estudiado aisladamente sino en función del conjunto normativo, es decir, como parte de una estructura sistemática considerada en su totalidad. Esa interpretación debe tener en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida y la dinámica de la realidad (Fallos: 312:2192; 316:2940; 320:875 y 2701, entre otros)[5].

Además, el dictamen de la Procuración General es contrario a lo resuelto por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa iniciada por otra cerealera frente al mismo planteo de inconstitucionalidad: “Alfred. C. Toepfer Internacional SRL/ EN DTOS 916/04 188/07 s/ proceso de conocimiento”.

En dicho antecedente, la Cámara revocó el fallo de primera instancia y desestimó los pedidos de la Cerealera Toepfer de decretar la inconstitucionalidad del mencionado decreto 916/2004 con un argumento claro: entendió que no existía “caso” o “causa” frente al planteo de inconstitucionalidad del decreto hasta tanto se den efectos concretos del mismo, esto es el ajuste del fisco mediante la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias, momento en el cual se configura el perjuicio real, actual y concreto que, eventualmente, dará lugar a la respectiva impugnación.

Vale recordar que en el año 2014 la gestión de AFIP resolvió de manera pragmática esta cuestión respecto a que proporción de la renta debe tributar en Argentina, estableciendo un régimen de percepción del Impuesto a las Ganancias (RG 3577/14) aplicable a las operaciones de exportación trianguladas. Además, resulta oportuno señalar que en la causa N° 647/2015 caratulada “LDC Argentina SA C/ EN AFIP S/ Dirección General Impositiva” tanto la primera instancia como la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal consideraron legal el método de percepción de AFIP y que el mismo no contrariaba la Constitución Nacional.

Volviendo al dictamen de la Procuración, este desestima un argumento fundamental a favor de la posición del Fisco: la reforma impulsada por el ex Ministro Dujovne, que se materializó en la ley 27.430 publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017 que estableció un “nuevo sexto método”.

Surge de dicha ley que la aplicación del “nuevo sexto método” quedó limitada –ahora sí, y de manera taxativa- a las operaciones de exportación en las que existe vinculación entre el exportador, por un lado, y el intermediario y/o el importador en destino, por el otro[6].

A *contrario sensu*, la inclusión de manera literal y precisa en el texto de la ley de esta vinculación directa entre el exportador y el intermediario fue efectuada a los fines de reemplazar la anterior disposición de vinculación que contemplaba un concepto más amplio que abarcaba los casos de intermediarios o “traders” sin sustancia.

Claramente, existe una interpretación atemporal de la Procuración General que soslayo esta modificación sustancial en la ley del impuesto a las ganancias al momento de dictaminar (a fines del año 2018): si la reforma impulsada por Dujovne mediante la ley 27.430 (de diciembre de 2017), es la que introduce el “nuevo sexto método” y esta reforma es la que elimina la falta de sustancia del “trader” como supuesto de vinculación, claramente este supuesto de vinculación amplio estaba contemplado en la ley, caso contrario no se habría modificado la misma.

Este dictamen no solo es perjudicial al Fisco nacional en el caso particular de Vicentin SAIC, es un revés importante para la estrategia integral desarrollada por el Organismo Recaudador durante la aplicación del sexto método en su versión original.

En efecto, de convalidar la Corte Suprema de Justicia de la Nación -el expediente ya recorrió tres salas, incluida la Presidencia- este dictamen, no solo se resolvería de manera general la inconstitucionalidad del concepto integral de “sujeto vinculado” a los fines de aplicar el “sexto método” en su versión anterior[7], sino que también quedarían sin efecto todos los ajustes determinados por las áreas operativas de la AFIP-DGI aplicando el “sexto método” en su versión original (que no hayan sido conformados por los contribuyentes) para el caso de triangulaciones de exportaciones cuando el intermediario o “trader” carece de sustancia económica.

*Abogado (UBA). Contador Público (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Austral). Maestría en Finanzas (Di Tella).*

*Referencias*

1 Ricardo Echegaray, Guillermo Michel y Juan Pablo Barzola. La Administración Tributaria frente al Contribuyente Global. La Ley, p. 59.

2 Vale mencionar que frente a estas disposiciones un grupo de empresas del sector agro-exportador presentó ante el Ministerio de Economía un reclamo contra el decreto 916/2004 el cual incorporó el artículo transcrito ut supra. El planteo fue rechazado a través del decreto 1287/2005 de cuyos considerandos surgen los fundamentos tenidos en cuenta por el Poder Ejecutivo nacional.

3 Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M., Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina, La Ley, p. 361.

4 VICENTIN S.A.I.C. C/ ESTADO NACIONAL - PODER EJECUTIVO s/ civil y comercial - varios. FRE 41000184/2006/1/RH1.

5 Defensor del Pueblo de la Nación c/ E.N. -P.E.N.- M° E. - dto. 1738/92 y otro s/ proceso de conocimiento, sentencia del 24 de Mayo de 2005. Es misión del interprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues sea cual fuere la naturaleza de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla (sentencia del 5 de marzo de 1985, in re: “Luna, Juan Sebastián c/Ferrocarriles Argentinos”). Un precepto legal no debe ser aplicado ad litteram sin una formulación circunstancial previa, conducente a su recta exégesis jurídica porque, de lo contrario, se corre el riesgo de arribar a una conclusión irrazonable (Fallos: 301:67, 308:1861, entre otros).

6 El nuevo sexto método se aplica de no configurarse: (i) el registro en AFIP del contrato de la exportación, (ii); demostrar que la remuneración del intermediario es “ajustada a mercado”, aplicando alguno de los métodos de precios de transferencia.

7 Artículo 1º, inciso h, primer párrafo del decreto 916/2004.

FUENTE: Diario Ámbito Financiero