



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número:

Referencia: 26.969-I, OLEAGINOSA OESTE S.A., SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el expediente **26.969-I** caratulado **“OLEAGINOSA OESTE S.A. s/ recurso de apelación”**:

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 628/634vta. esta Sala “C”, con otra composición, confirmó parcialmente la resolución determinativa de oficio basada en un ajuste relativo a “precios de transferencia”. Para ello, consideró, por un lado, que no se había utilizado de manera retroactiva el llamado “sexto método” y convalidó el precio de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (en adelante SAGPyA) a la fecha de concertación, utilizado por Oleaginosa Oeste S.A. (en adelante OOSA) para un grupo de transacciones sin comparables internos, argumentando que no se encontraba expresamente vedada su posibilidad. Por otra parte, consideró la manifiesta ausencia de comparabilidad, apoyándose en la pericia contable, para concluir que era *“factible observar que resultaba imposible comparar las exportaciones realizadas a Chile y las efectuadas a Atlantic Oils & Meals, ya que existen diferencias de una envergadura tal, que resultan insusceptibles de ser depuradas”*. Por último, la sentencia avaló la postura del fisco respecto de que la determinación de los precios de transferencias debía hacerse operación por operación y no como lo había realizado la recurrente, de modo global.

Tras su apelación, a fs. 809/824vta. la CACAF confirmó la sentencia de este TFN. En lo tocante al grupo de operaciones sin comparables internos señaló como válido el momento de concertación, pues allí se producía la transnacionalización de los riesgos derivados de la fluctuación diaria de los commodities agropecuarios. En cuanto a las transacciones con comparables internos, si bien convalidó lo expuesto por esta Sala, explicitó los fundamentos para descartar la comparabilidad entre las transacciones celebradas con Atlantic Oil & Meals (en adelante AOM) y las empresas independientes de Chile, puesto que el TFN sólo expuso las fojas de las pericias y prueba informativa. Apoyó su análisis en las diferencias surgidas del volumen total de las exportaciones, el factor geográfico dado por los destinos de las exportaciones, los diferentes plazos de concertación, facturación y embarque de las operaciones y, las diferencias informadas por la Cámara de la Industria Argentina que avalaban la falta de comparabilidad de las operaciones con el

mercado chileno.

Contra dicha sentencia de la Alzada, la AFIP interpuso un recurso extraordinario, siendo concedido en lo tocante a la interpretación de las normas federales involucradas y denegado en cuanto a la arbitrariedad de sentencia invocada. Contra ello, el fisco interpuso la correspondiente queja (fs. 832/851vta., 877/877vta. y 964/968vta).

Por su parte, la CSJN (a fs. 891/897vta.), en lo tocante al grupo de transacciones con comparables internos, determinó que el recurso extraordinario interpuesto fue bien denegado, pues los agravios del fisco sólo traducen una mera discrepancia con el criterio de selección y valoración del material probatorio utilizado por los jueces de la causa. Respecto del segundo grupo de transacciones, sin comparables internos, la Corte recordó que, si bien la recurrente afirmó que corresponde establecer los precios de transferencias de sus exportaciones de acuerdo al precio de la SAGPyA a la fecha de *concertación*, en sus estudios de precios de transferencias reconoció que no tenía certeza sobre dicha fecha y al carecer de ella, adoptó una metodología para estimar ese precio; metodología que –recordó la Corte– había sido expresamente objetada por el fisco nacional. Así, el Máximo Tribunal determinó que el TFN no había tenido en cuenta las observaciones realizadas por la AFIP, limitándose a concluir –el TFN– que *“la preceptiva aplicable para el período en cuestión no constituye un valladar para el empleo de precios de referencia al momento de concertación”*. A su vez, en referencia a la sentencia de la CACAF, la Corte, transcribió un agravio concreto del fisco en su recurso extraordinario: *“...ha soslayado la Excma. Cámara que si la propia contribuyente –quien más conoce su operatoria comercial–, no pudo determinar con certeza la fecha de concertación, mal puede pretender que el Fisco considere esa fecha, a los fines de determinar si las operaciones con su vinculada AOM cumplen con el principio del operador independiente. Nada ha dicho la Sala III sobre este argumento del fisco”*. Renglón seguido la Corte señaló: *“De acuerdo a lo expuesto, tanto el Tribunal Fiscal como la cámara omitieron pronunciarse sobre una cuestión debidamente introducida por la AFIP y reconocida por la actora, conducente para la recta solución del caso, referida a que OOSA no había logrado demostrar fehacientemente la fecha de concertación de las ventas efectuadas a AOM por carecer de registros, lo que la obligó a determinarla mediante un cálculo aproximado en función de la fecha de facturación”* (considerando 7º, párrafo 9, de la sentencia de la CSJN obrante a fs. 977/987).

Por tal omisión del TFN y la CACAF, la CSJN revocó la sentencia en este punto y devolvió los autos a este Tribunal de origen para que dicte un nuevo pronunciamiento.

II. Que conteste con lo decidido por la CSJN, debe dejarse claramente establecido el límite de esta nueva intervención del Tribunal y por ende, el alcance de este pronunciamiento; ceñido únicamente al grupo de operaciones “sin comparables internos”, en el que la actora utilizó el valor asignado por la SAGPyA correspondiente al día de la *concertación*, fecha que, ante el propio desconocimiento de la recurrente, fue establecido por ella mediante un procedimiento de cálculo que partió de la fecha de *facturación*.

Primeramente, cabe recordar que la actora a fs. 184/221 interpuso recurso de apelación contra la resolución 149/2005, que determinó de oficio el impuesto a las ganancias -en adelante IG-, del ejercicio fiscal 1999. La apelante explicó que es una sociedad local cuyo giro principal de negocios consiste en la exportación de productos obtenidos del procesamiento de semillas de oleaginosa; que concertó en el año 1999 exportaciones con AOM de harina de soja, pellets de soja, pellets de girasol, aceite de soja y aceite de girasol y también con cinco empresas independientes radicadas en Chile.

En cuanto a las primeras detalló que fueron embarcadas en puertos pluviales y marítimos orientados hacia el Océano Atlántico y con las siguientes características: fueron instrumentadas en contratos escritos cuyos contenidos fueron declarados ante la Administración Nacional de Aduanas al tramitarse las correspondientes oficializaciones de los permisos de embarque; fueron acordadas en condiciones FOB con fletes y seguros a cargo de AOM; los precios establecidos fueron los de mercado, acordes con los dispuestos por la SAGPyA; finalizada la carga y conocida la cantidad de mercadería embarcada, OOSA emitía la factura, aclarando que es por eso que resulta significativamente próxima con la fecha de carga.

Mencionó que las exportaciones a Chile fueron de aceite de girasol y aceite de soja, con las siguientes características: las condiciones de los contratos eran CFR, siendo OOSA quien se hacía cargo del transporte de la mercadería hasta el destino final; se realizaban por pasos fronterizos cordilleranos con las dificultades logísticas que ello implica; escasez de demanda del mercado chileno debido a las limitaciones en las alternativas de aprovisionamiento, lo que incidió en la oferta e incrementa el costo de oportunidad.

La actora resumió que más allá de los eufemismos utilizados por el fisco, el ajuste fiscal estriba en las distintas fechas consideradas para validar los precios de transferencia: mientras OOSA utilizó los precios de la SAGPyA correspondientes a la fecha de *concertación*, el fisco acudió a los de fecha de *embarque/facturación*.

En subsidio, solicitó que para el hipotético y eventual caso en que se confirme el criterio del fisco en cuanto a que los contratos de exportación no son prueba válida, se reconozca una corrección del ajuste, en función de los precios de la SAGPyA de la fecha de oficialización de los permisos de embarque. Y agregó que tales permisos establecen de manera innegable fecha cierta para los contratos de exportación. También solicitó un ajuste simétrico por los ajustes de precios a su favor, cuando el precio de la SAGPyA de la fecha de embarque es menor que el precio concertado con sus clientes del exterior.

Manifestó que el fisco debió haber sido consecuente en la aplicación de los arts. 1034 y 1035 del CC (vigente en aquel momento) y tomar la fecha de las oficializaciones como cierta, antes que remitirse directamente a la fecha de facturación.

Adujo que, en base a los principios generales y marco normativo aplicable, los precios de transferencia debían fijarse en función de las variables de mercado a la fecha de *concertación*.

Recordó que los contratos en cuestión fueron agregados a las actuaciones administrativas durante el desarrollo de la inspección, no obstante, lo cual, el fisco nunca impugnó la validez de los mismos.

Planteó que el organismo recaudador omitió considerar que los contratos están asentados en los EECC de OOSA y que hay una correspondencia innegable entre las obligaciones y fechas establecidas en los contratos, los datos certificados en las oficializaciones de los permisos de embarque, en las facturas y en los EECC; y agregó que el artículo 1035 del CC –entonces vigente– preveía como mecanismo válido de asignación de fecha cierta a los instrumentos privados, la intervención de los contratos por autoridades públicas. Así, dejó asentado que las oficializaciones de los permisos de embarque contienen los objetos de las exportaciones, los precios acordados, la fecha de concertación y el nombre del medio de transporte.

Citó doctrina en apoyo de su postura y petitionó que se revoque la determinación de oficio, con costas.

III. Que a fs. 243/268 el fisco contestó el traslado del recurso interpuesto, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y por los argumentos de hecho y de derecho que expuso,

solicitó que se confirme el acto apelado, con costas.

IV. Que a fs. 998 se pusieron autos para dictar sentencia.

V. Que primeramente debo recordar que “...los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas al proceso, sino sólo aquellas estimadas conducentes para fundar sus conclusiones, ni tampoco lo están a tratar todas las cuestiones expuestas, ni a analizar los argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (Fallos: 272:225; 274:113; 276:132, 311 y 378; 280:320)”. (Fallos 297:558, considerando 6º, último párrafo, entre muchos otros).

VI. Que previo a tratar el fondo del asunto, resulta pertinente exponer los antecedentes del ajuste realizado por el fisco.

De la resolución apelada, el informe final de inspección (en adelante IFI) y los aa de la causa (fs. 1/12, cpo. IG 11/2002, aa), surge que la actora se encuentra inscripta con actividad principal en “*procesamiento de semillas de oleaginosas para la obtención de aceites y grasas vegetales sin refinar y subproductos*” y como secundaria “*el acopio y venta al por mayor de cereales*”, cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año.

El ajuste fiscal se centró en los precios de ciertas exportaciones concertadas con la sociedad vinculada residente en suiza -AOM-, en el marco de lo dispuesto por los arts. 8 y 15 de la LIG durante el ejercicio 1999.

En este sentido la fiscalización distinguió las operaciones en dos grupos: las ventas realizadas tanto con su vinculada como con empresas independientes -transacciones con comparables internos o primer grupo- y aquellas celebradas exclusivamente a su empresa vinculada -transacciones sin comparables internos o segundo grupo-. En cuanto a las del primer grupo, el organismo fiscal determinó que correspondía comparar las ventas realizadas a AOM con aquellas transacciones operadas con compañías independientes de Chile, por revestir estas últimas el carácter de comparables internas, correspondiendo adaptar proporcionalmente el precio de las exportaciones cuestionadas –a su vinculada- a los valores pactados con las partes independientes (empresas chilenas), mediando transacciones similares y situaciones comparables; ello en función del método “precio comparable no controlado” -art. 15, LIG-. Con relación al segundo grupo, la fiscalización concluyó que correspondía establecer el valor atribuible a los productos, tomando el precio mayorista vigente en el lugar de origen, siguiendo el mismo criterio adoptado por la recurrente, aunque tomando la fecha de factura –y no de concertación- y entendiendo que el análisis comparativo debió ser desarrollado sobre cada transacción y no de modo grupal.

De este modo, detectó que los precios a los que la recurrente comercializó con su firma vinculada suiza, fueron notoriamente diferentes e inferiores a los declarados por la firma con empresas independientes, en transacciones similares, mediando situaciones comparables.

De este modo, del relevamiento de la documentación, la fiscalización constató que el comportamiento de la recurrente difería si se trataba de operaciones con su vinculada o empresas independientes. Mientras que para las segundas las operaciones se facturaban a valor CIF y con un término de 51 días entre la fecha de concertación y facturación, las primeras se facturaban a valor FOB y con una diferencia de sólo 16 días entre contrato y factura.

Acompañado el Estudio de Precios de Transferencias, la fiscalización detectó que la metodología empleada

para evaluar los precios consistió en la comparación de los precios con aquellos registrados y publicados por la SAGP y A, teniendo en cuenta para ello, la fecha de facturación. Así, tuvo en cuenta que la recurrente considera que, en promedio, la fecha de cada factura es de aproximadamente 30 días posterior a la fecha de negociación, por lo que el precio publicado en la fecha de concertación de la operación no debería ser muy distinto de aquel publicado en la fecha de factura. A tal fin, calculó el rango de posibles variaciones del precio de publicación, tomando los aumentos y disminuciones registrados por producto para los períodos de 30 días. Calculó más de 300 variaciones por producto y seleccionó el promedio por producto como diferencia admisible entre el precio *arm's length* pactado y el publicado en la fecha de facturación para cada producto (fs. 24/45 cpo. IG 11/2002, aa).

En lo que aquí interesa, y por lo que el expediente ha vuelto, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal versa acerca de, si resulta correcto que la recurrente haya tomado como comparable el precio publicado por la SAGPyA a la fecha de *concertación*, a la que arriba –ante su propio desconocimiento- a partir de la fecha de facturación, tal como surge del Estudio de Precios de Transferencia o, si por el contrario, tal como pretende el fisco, la fecha a considerar –ante el desconocimiento de la fecha *cierta* de concertación- debe ser la de *facturación*, resultando ésta idéntica o muy próxima a la fecha de carga.

VII. Que, de conformidad con lo ya resuelto por la anterior integración de esta Sala, CACAF y CSJN, no se encuentra controvertido que el precio publicado por la SAGPyA –sea de concertación, facturación o embarque- constituye un precio comparable apto para validar los precios de transferencia.

Asimismo, ya se encuentra fuera de discusión que para el período examinado no se hallaba expresamente vedada la posibilidad de someter a contraste las operaciones, apelando a los precios vigentes a la fecha de *concertación*. Sin embargo, para su procedencia, resultaba imprescindible que la parte interesada en aplicar el precio de esa fecha, cuente con los elementos probatorios idóneos que permitan acreditarla en forma fehaciente.

A tal efecto, la recurrente ofreció prueba pericial contable, la cual obra a fs. 331/355vta., en cuyo marco los peritos intervinientes efectuaron manifestaciones coincidentes en cuanto a la existencia de los contratos y su correspondencia con las facturas, despachos y oficializaciones de permisos de embarque aduanero. Tales extremos, empero, no han sido materia de discusión en autos, puesto que lo debatido no radica en la efectiva realización de las operaciones, sino en la fecha en que las mismas fueron *concertadas*.

En este sentido, el informe pericial sólo permite tener por acreditada la existencia de las operaciones, sin aportar elementos que permitan establecer con certeza la fecha de su concertación. Igual conclusión corresponde extraer respecto de las oficializaciones de permisos de embarque, por cuanto, si bien se trata de instrumentos públicos con virtualidad para conferir fecha cierta, únicamente acreditan el momento en que fueron confeccionados, pero no la fecha en que los contratos fueron efectivamente celebrados, siendo esta última, consignada en los formularios por la propia actora con carácter meramente declarativo.

Profundizando en el análisis, cabe destacar que la propia recurrente, en su Estudio de Precios de Transferencia (v. fs. 37, cpo. IG 11/2002, aa y pie de página 42 del recurso de apelación), reconoció no contar con un registro de las *fechas* de negociación de cada contrato. Asimismo, admitió haber utilizado las fechas de *concertación* de las operaciones de venta, aclarando que “...el precio de la SAGyP de la fecha de facturación sólo fue utilizado en el Estudio de OOSA para calcular el precio de la SAGyP de la fecha de concertación, pero en **todo momento se remarcó y aclaró que era el precio de la SAGyP de la fecha de concertación el que se utilizó como comparable para validar los precios de las exportaciones a AOM**”

(fs. 162/162vta, resaltado propio).

Tengo para mí que, la discusión versa por determinar si la actora podía tomar el valor de la SAGyP del día que arbitrariamente atribuyó haber celebrado el contrato origen de cada operación. En este sentido, y más allá de considerar la época a la que refieren los hechos, resulta observable que la actora haya considerado una fecha –concertación– que desconocía; lo que la obligó a presumirla luego un particular cálculo en su Estudio de Precios de Transferencia. Es decir, podía tomar el precio de la *fecha de concertación*: SÍ, la conocía: NO; ¿entonces?: realizó una caprichosa estimación y consideró –arbitrariamente– que se encontraba dentro de los 30 días anteriores al de facturación; pero no logró demostrar acabadamente que la diferencia temporal promedio entre la fecha de contrato y la de emisión de la factura correspondiente fuese de 30 días, siendo que, la verificación fiscal determinó que tal lapso fue, en rigor, de 16 días.

Por otro lado, se observa que en operaciones con terceros independientes el precio *concertado* resulta superior al de la SAGPyA a la fecha de carga/despacho, aun cuando la diferencia temporal fue mayor (51 días); mientras que, en las operaciones con la empresa vinculada, el precio facturado se ubica por debajo, pese a que la diferencia temporal resultó menor (16 días).

En consecuencia, aun cuando no se encontraba vedada la utilización de la *fecha de concertación*, lo cierto es que, la recurrente no logró aportar elementos concluyentes acerca de cuál fue *exactamente* esa fecha -y consecuentemente, el precio de la SAGyP de ese día, utilizado como comparable apto para validar los precios de transferencia-.

Por lo expuesto, debe rechazarse el criterio sustentado por la actora y considerarse –como mejor solución ante el desconocimiento de la fecha cierta de concertación– que tal acto jurídico aconteció simultáneamente con la facturación. En otros términos, corresponde admitir el criterio que sostuvo la actora en cuanto a considerar el precio de la fecha de *concertación*, sólo que, ante su desconocimiento, resulta razonable considerar que fue el mismo día en que se emitió la factura correspondiente. La secuencia temporal lógica es 1) concertación/contrato, 2) facturación y 3) embarque. Y ante el desconocimiento de la fecha en que se realizó el primer acto jurídico (concertación), pero conociendo con exactitud cuándo se realizó el segundo (facturación), un lógico y adecuado razonamiento lleva a presumirlo acontecido el mismo día. Adviértase que la solución propiciada no implica la aplicación retroactiva del criterio incorporado por la ley 25.784 que estableció la *fecha de embarque* (“sexto método”); cuestión tratada y ya zanjada en estas actuaciones; sin perjuicio que la misma pueda ser, en algunos casos, coincidente o muy próxima a la de *facturación*, según lo informado por los peritos contadores intervinientes (cf. pericia contable, fs. 353/354).

Atento lo resuelto y considerando que la determinación de oficio efectuada por el fisco nacional se realizó considerando la fecha de facturación, corresponde confirmar en este aspecto la resolución apelada.

VIII. Que, por último, en lo atinente al precio a considerar en aquellas operaciones en que el monto convenido resultó superior al comparable, corresponde señalar que los contratos celebrados entre la actora y su vinculada AOM exponen el precio “real” de la concertación y el que efectivamente percibió la actora por la transacción; más allá de que en algunos casos pudieron haber sido “manipulados” a los efectos de disminuir la carga tributaria en nuestro país y transferir –mediante tales precios– beneficios a países de menor incidencia fiscal; para lo cual, justamente, se encuentran las disposiciones de “precios de transferencia” como solución –perfectible– para tales situaciones. Es decir, manipulado o no, el precio que expone cada contrato –y declarado por la actora– es el “real” de cada concertación y el que efectivamente percibió.

Justamente, las disposiciones de *precios de transferencia* vienen a corregir la situación descripta, cuando tales precios pactados –aún reales- son inferiores a los que se hubiesen pactado entre partes independientes. En esa inteligencia, sólo resultarán objetables las operaciones cuyo precio pactado fuese inferior al que resulte de aplicar los *precios de transferencia*, y no las que contengan un precio superior.

Al respecto, la Sala I de la CNACAF (en cumplimiento de lo ordenado por la CSJN), al dictar un nuevo pronunciamiento en la causa “*Alfred C. Toepfer Internacional SA (TF 27014-I) c. DGI*”, en sentencia del 13/09/2016, expresó que “...no existen elementos en las actuaciones para suponer que el precio facturado y declarado por un valor superior... , no constituyó el precio que efectivamente percibió por la contraprestación del negocio concretado, por lo que admitir la procedencia de las correcciones simétricas implicaría aceptar la eximición de una ganancia, renta y/o enriquecimiento no admitida por la ley del gravamen. ...lo expuesto viene a significar la contracara de que no existía un interés fiscal en impugnar esas operaciones, por ser el precio convenido el que se ajustaba a la transacción realizada y, por otra parte, el efectivamente declarado por la actora. En todo caso, aunque resulte de perogrullo aclarar, serán los correspondientes organismos recaudadores de los terceros países, en los que residen los sujetos con los que contrató la actora, los interesados en perseguir el crédito fiscal sustraído de sus arcas públicas, de consideró la existencia de una sobrefacturación, situación que excede ampliamente el objeto del pleito”.

Bajo tales premisas, realizar un ajuste –o compensación- sobre las operaciones cuyo precio resultó mayor al comparable, importaría desconocer la efectiva renta ya percibida por la actora, lo que resulta contrario al principio de realidad económica y a la finalidad de la normativa aplicable.

En razón de ello, corresponde rechazar, también, la pretensión de la recurrente relativa a la aplicación de una *corrección simétrica* en las operaciones en que el precio convenido resultó superior al comparable.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello SE RESUELVE:

Confirmar la Res. 149/2005 en lo que fue materia de tratamiento en el presente pronunciamiento, con costas.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9°

Nominación. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

