



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: EXPTE. N° 31.691-I y sus acumulados Nros. 32.897-I y 35.949-I -OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA -SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EXPTE. N° 31.691-I y sus acumulados Nros. 32.897-I y 35.949-I, caratulado “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFIA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I – Que a fs. 59/99, 286/330 y 394/647 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fechas 18 de abril de 2008 -Resolución 19/2008 (DV RRBB)- y 18 de noviembre de 2008 -Resolución 94/2008 (DV RRBB)- dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la AFIP-DGI y la del 28 de diciembre de 2011 -Resolución 144/2008 (DV DEOA)-, emanada de la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

Por las dos primeras se determina de oficio el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero a noviembre de 2002 y diciembre de 2002 a diciembre de 2005, respectivamente, con mas intereses resarcitorios y se aplican sendas multas con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 inciso b) de la ley 11683 (t.o 1998 y modif) y se suspende la aplicación de sanciones respecto de los períodos enero a diciembre de 2003 y enero a diciembre de 2005 por aplicación de lo establecido en el art. 20 de la ley 24.769

Mientras, que en el restante acto (Resolución 144/11 (DV DEOA) se determina de oficio el resultado impositivo (quebranto) de fuente argentina en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 y se establece un saldo a favor del contribuyente computando retenciones y/o percepciones.

Previo a toda consideración cabe señalar que la Sala “A” de este Tribunal mediante sentencia obrante a fs. 854/856vta resolvió tener por desistida a la firma recurrente de la acción y del derecho, incluso del de repetición con relación a los expedientes Nros. 31.691-I y 32.897-I, con costas.

Que en dichas causas se apelaban las resoluciones 19/2008 (DV RRBB) y 94/2008 (DV RRB) en las que

se determina el impuesto al valor agregado, por lo que resta pronunciarse únicamente respecto de la determinación del impuesto a las ganancias, esto es la Resolución 114/2011 (DV DEOA), que antes de la acumulación dispuesta, correspondía al Expte. 35.949-I.

Ello así, sólo corresponde referirse a los agravios formulados por la actora y la respuesta dada por el Fisco y probanzas relacionados con la resolución del impuesto a las ganancias por ser ésta la cuestión que ha quedado pendiente de resolver en los presentes autos.

En el escrito de inicio (fs. 594/646vta) la recurrente explica que el giro principal de negocios consiste en la compraventa y exportación de cereales y oleaginosas -commodities- que se desarrolla en el marco de un mercado transparente, donde los precios son fijados por la oferta y la demanda a nivel mundial, acordando al momento concertar la operación el precio al que a esa fecha cotiza en el mercado, señalando que los mentados precios fluctúan diariamente en los mercados de todo el mundo, constituyendo el más importante la Bolsa de Chicago. Dice que los apartamientos de las cotizaciones promedio se dan generalmente por las diferencias en las condiciones particulares de cada operación, como puede ser el mercado de destino de las exportaciones, los volúmenes adquiridos, el plazo de entrega, condiciones de pago, etc.

Manifiesta que durante el período 2004 efectuó operaciones de exportación de productos agrícolas tanto a terceros independientes como a compañías vinculadas del exterior. Que a fin de validar los precios de las operaciones concertadas con esas firmas, presentó ante la AFIP un estudio de precios de transferencia en el que se ajustaron las operaciones con Atlantic Oils & Meal SA de acuerdo con lo establecido en el sexto párrafo del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias y se validaron los precios con Glencore International A.G., aclarando que en lo que hace a esta firma no se aplicó el sexto método en tanto los destinatarios finales de las mercaderías no eran sujetos vinculados. Al respecto, manifiesta que la citada cumplía las condiciones fijadas en el octavo párrafo del art. 15 de la ley del gravamen, lo que dice haber acreditado y que así fue admitido por el ente fiscal. Asimismo, dice que todas las operaciones con esa sociedad fueron a precios superiores a los publicados por la entonces Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (SAGPyA), dependiente del Ministerio de Economía de la Nación, correspondiente a la fecha de concertación de tales operaciones.

Se queja que el fisco, no obstante admitir que no es aplicable al caso el sexto método, emplea un índice de precios a fecha de embarque de modo selectivo, utilizándolo a las operaciones de venta de commodities con Glencore International A.G cuando el precio de éstas haya sido inferior al precio FOB oficial a la fecha de embarque, sin cuestionar aquellas en las que el precio fue superior a dicho estándar, lo que constituye -para la actora- una aplicación material del sexto método, en tanto éste consiste en aplicar siempre el mayor precio entre el efectivamente concertado y el precio índice de la fecha de embarque. Sostiene que para dirimir la cuestión debe determinarse el momento en el cual se considera configurada la operación de venta al exterior, esto es si ello ocurre con el acuerdo de voluntades plasmado en un contrato o si como sostiene el ente recaudador, se produce al momento de transferir los bienes objeto del contrato.

Alega que los precios pactados con Glencore International A.G -que actuó como intermediario -trader- de los productos vendidos por la actora y fueron embarcados directamente a los clientes finales -sujetos no vinculados con la recurrente-, reflejan las condiciones de mercado y se adecuan a la legislación que regula la exportación de granos. Sostiene que para el cálculo del impuesto bajo examen no debe considerarse el precio correspondiente al producto exportado por la SAGPyA el día de embarque de la mercadería, en tanto ello podía ocurrir meses después de pactarse la operatoria, alegando que pueden ocurrir innumerables circunstancias que pueden acelerar o retrasar la carga como ser la disponibilidad de embarcaciones, condiciones del puerto, climáticas, trámites administrativos. Remarca que la firma respetó en todo momento el principio del operador

independiente, que actuó de manera similar con los clientes no vinculados, concertando ventas con precio fijo, con una dispersión temporal entre la fecha del contrato y la de embarque, sin que exista un trato diferente que afecte la comparabilidad cuando existan condiciones particulares de ciertos compradores, que de ninguna manera afectan el principio de arm's length. Plantea que el Fisco desconoce la realidad económica de la operatoria y descartó las pruebas aportadas.

Afirma que lo decidido en el acto apelado lesiona el octavo párrafo del art. 15 de la ley del tributo que prohíbe aplicar la regla excepcional del sexto método cuando tienen como destinatarios finales a sujetos independientes y que vulnera la metodología del Precio Comparable no Controlado (PNCP) en tanto efectúa comparaciones inválidas. Sostiene que la firma aplicó el método aludido en base a un análisis individualizado de cada operación, comparando las mismas con el precio índice publicado por la SAGPyA el día anterior a la fecha de concertación de cada una de ellas. Por otro lado pone de relevancia que el Fisco consideró apropiado el método adoptado por la recurrente.

Asimismo, sostiene que en el caso de que se admita el criterio seguido por el ente fiscal, pide que se reduzca la determinación compensando simétricamente el ajuste teniendo en cuenta aquellas operaciones concertadas a precios superiores a los publicados por la SAGPyA en las fechas de embarque y plantea que el texto de la resolución apelada transgrede los arts. 9, 23 y normas concordantes del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre nuestro país y la Confederación Suiza.

Realiza un análisis de la normativa aplicable al caso, del contrato de compraventa y los riesgos económicos financieros de la operatoria tanto en cabeza del vendedor como del comprador. Destaca que la fecha de los contratos celebrados correspondientes a las operaciones realizadas Glencore International AG que motivan el ajuste, no han sido objetadas por la AFIP, haciendo notar que al día siguiente de su celebración presentó la declaración jurada de venta al exterior (DJVE), correspondiente, prevista en el art 3 de la ley 21.453, intervenidas por la SAGPyA. Manifiesta que resulta aplicable al caso la Convención de Viena sobre la Compraventa internacional de mercaderías -ley 22.765- que recepta la postura consensualista del perfeccionamiento del contrato sin necesidad de la entrega de la cosa ni otras formalidades, considerando arbitrario el criterio fiscal de tomar el precio de mercado a la fecha de embarque en lugar de la fecha del contrato.

Expone que el Fisco desconoce la realidad económica del funcionamiento del mercado agro-exportador y de las operaciones bajo análisis, alegando que los índices oficiales no contemplan la evolución de los precios de mercado que se verifican en un día de operación, haciendo mención que la Bolsa de Chicago al final de cada jornada se publican cuatro precios dada la variación que sufren en el día, dando un rango de precios diario, además de señalar que los valores de los índices FOB oficiales son determinados con posterioridad al cierre de las exportaciones. Sostiene la validez de la utilización de la base de datos sobre estadísticas de comercio Sistema Informático María argumentando que recepta el precio real de mercado de las exportaciones de trigo y maíz, mientras que los publicados por SAGPyA se elaboran a partir de promedios de precios reales. Concluye así que el precio pactados por esas exportaciones con la vinculada pueden ser validados tanto respecto de los precios Fob oficiales y de comparables internos como externos. Niega que haya existido traslación de rentas a otra jurisdicción dado que se comportó con su vinculada de idéntica forma a como lo hizo con terceros independientes esto es ventas con precio fijo, con una dispersión temporal entre la celebración del contrato y el embarque.

Plantea también la invalidez del ajuste por no haberse considerado la prueba documental ofrecida ni la producción de la informativa y pericial contable propuesta, entendiendo por ello que se vio afectado el derecho de defensa y la garantía del debido proceso.

Por la prueba que ofrece y los argumentos que desarrolla, solicita que se revoque la resolución recurrida en todas sus partes, con costas y hace reserva del caso federal.

II – Que a fs. 660/684 el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, exponiendo que a partir de la verificación observó que el método empleado por la actora para evaluar del cumplimiento de las normas relativas a precios de transferencia por las operaciones realizadas con su vinculada Glencore International AG no respondían a las prácticas normales del mercado entre partes independientes y, con motivo de ello, efectuó el ajuste aplicando el método por el que optara la firma esto es el CUP (precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables) con los precios publicados por la SAGPyA para la fecha de cumplido el embarque. Con relación a las operaciones declaradas como realizadas con terceros independientes, observó que en el caso de la factura de fecha 7 de enero de 2004 (N° E 9900-00001720) relativa al cliente Cousa SA no cumplía con lo dispuesto por el art. 8 de la ley del impuesto a las ganancias por lo que practicó el ajuste correspondiente.

Niega que el ajuste efectuado lesione lo dispuesto en el octavo párrafo del art. 15 de la ley del impuesto en tanto no se aplicó el “sexto método”, como así tampoco la metodológica del Precio Comparable no Controlado dado que el Fisco no efectúa comparaciones jurídica y económicamente inválidas, al constatarse la realidad económica de las operaciones referidas, como afirma la contraria. Refuta también que el criterio fiscal esté en pugna con las disposiciones de la ley 21.453, precisando que el acto apelado recepta una interpretación armónica del orden normativo y por lo tanto no transgrede el Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Suiza y nuestro país.

Dice que en el caso, los precios de transferencia no reflejan los precios de mercado y por lo tanto las ganancias y pérdidas impositivas pueden resultar distorsionadas. Indica que es el recurrente quien debe demostrar que sus precios son consistentes con el principio del operador independiente, lo que no habría ocurrido dado que los precios a los que vendió a su vinculada eran inferiores a los facturados por ésta en sus exportaciones a otros clientes no vinculados, lo que motivó el ajuste.

Señala que las normas que la actora invoca para que se utilicen en lugar de los precios fijados por el organismo antes mencionado, hacen a la salida de la mercadería del país, es decir que se apartan de las normas propias que regulan la materia. Expone que en el caso se contó con información concreta que permitió comparar directamente precios de productos similares vendidos por la recurrente a terceros y vinculadas, motivo por el que el Método de Precio Comparable entre partes independientes aplicado por la actora en el período analizado resultó ser el mejor método para la determinación de los precios de transferencia pero no ha sido bien aplicado, lo que motivó el ajuste.

Por otro lado, solicita el rechazo de los agravios vertidos respecto de la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas dado que los importes que pretenden que se neteen no responden al ajuste fiscal.

Se opone a las pruebas ofrecidas por la contraria y por las razones que expone pide que se rechace el recurso intentado, con costas y deja planteado el caso federal.

III -Que a fs. 697 se abre la causa a prueba admitiéndose la informativa y la pericia contable

Que a fs. 849 se declara cerrado el período de instrucción y a fs. 866 se pone los autos para alegar, obrando a fs. 876/884vta y fs. 886/889vta las presentaciones efectuadas por las partes a tal efecto.

Que a fs. 904 tras aceptarse la excusación formulada por la Vocal de la 2da Nominación, y a tenor de lo

decido a fs. 921 con motivo de la revisión solicitada a fs. 913/914, es que la Vocalía de la 10ma Nominación quedó desinsaculada para entender en la presente causa.

Que finalmente por IF-2023-93404311-APN-VOCX#TFN se dicta el auto para dictar sentencia.

IV - Cabe señalar, de manera preliminar, que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Según surge de las actuaciones, a partir de la fiscalización realizada el Fisco evaluó si los precios de transferencia de las operaciones comerciales entre la firma recurrente y sus compañías vinculadas del exterior, respondían a las prácticas normales del mercado entre partes independientes. Como resultado de esa tarea, observó que la actora consideró el método más apropiado a su actividad el “Precio Comparable entre Partes independientes” para evaluar los precios de transferencia de las operaciones realizadas con su vinculada de Suiza, Glencore International AG, considerando que no aplicó en forma correcta la metodología del mismo, al no comparar línea por línea los precios facturados publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (SAGPyA) a la fecha de cumplido el embarque, procediendo por ello a efectuar la comparación de acuerdo a la normativa vigente.

Con motivo de ello, recalculó el ajuste de Precios de Transferencia aplicando el mismo método por el que optara la recurrente, esto es el CUP (precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables), en las operaciones realizadas con su vinculada Glencore International AG comparando línea por línea los precios facturados por Oleaginosa Moreno Hnos SACIFIA a ésta última con los publicados por la SAGPyA para la fecha de cumplido el embarque lo que determinó un ajuste que redujo el resultado impositivo (quebranto) declarado por la responsable en su declaración jurada de impuesto a las ganancias del período fiscal 2004.

Así, el ente fiscal consideró que durante el período referido, la actora no operó con su vinculada en las mismas condiciones en que lo hubiese hecho con empresas independientes, aplicando la normativa vigente, y consideró que la parte actora debió haber fijado los precios de sus operaciones de exportación con partes relacionadas bajo idénticas condiciones, es decir, a precios que no podían ser inferiores a los informados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos a la fecha de embarque.

Señala el juez administrativo que el hecho de que las partes hayan acordado un precio determinado a través de un contrato previo a iniciar las transacciones, no asegura que haya sido el precio allí fijado el que en definitiva selló la operación, precisando que el contrato define la intención y compromiso de venta y compra respectivamente, pero nada impide que las condiciones plasmadas sufran modificaciones o resulten alteradas con posterioridad, esto es al momento de concretarse la venta, o que las pautas establecidas puedan ser inconsistentes con la sustancia económica de la operación, indicando que por tal razón corresponde evaluar la conducta de las partes al momento de la facturación o embarque dado que se verifican en idénticas fechas (fs. 329).

A ello se agrega que del análisis de las operaciones declaradas como realizadas con terceros independientes, observó que en el caso de la factura de fecha 7 de enero de 2004 (N° E 9900-00001720) relativa al cliente Cousa SA no cumplía con lo dispuesto por el art. 8 de la ley del impuesto a las ganancias por lo que practicó el ajuste correspondiente. Dice que el valor facturado por la actora a ese cliente es de (U\$S 610 inferior al valor referente de mercado publicado por la SAGP yA para la fecha de cumplido de embarque (U\$S 625)

procediendo a ajustar el resultado impositivo (quebrantos) en \$ 21.697,20.

V- Que, como se dijera, el organismo fiscal no controvierte el método utilizado por la actora, esto es el CUP (Comparable Uncontrolled Price), y tampoco se advierte que dicho organismo haya utilizado el “sexto método” como invoca la actora. Al respecto, no puede pasarse por alto que tanto en la resolución determinativa como en el escrito de respuesta, se deja en claro esa situación, precisándose que la utilización por parte del Fisco del precio internacional vigente a la fecha de embarque había sido el resultado del análisis que se había realizado en base al del “Precio Comparable No Controlado”, previsto en el artículo 15, es decir, por comparación con las operaciones concertadas entre firmas no vinculadas tomados como referentes comparables; de manera que no se había tratado la aplicación del denominado “sexto método”.

Así, se menciona en el acto apelado que la fiscalización avaló el cumplimiento por parte de Glencore International AG de los requisitos establecidos por el artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias para ser excluidos del sexto método, remarcando que no resulta de aplicación el mismo y que ello quedó aclarado en la vista conferida (fs. 525/525vta).

Que al respecto, cabe traer a colación la respuesta brindada por los peritos contadores en el informe producido en autos, donde al pronunciarse sobre el punto referido al sexto método incorporado al art. 15 de la ley del gravamen conforme la reforma de la ley 25.784, además de transcribir la norma aludida, el profesional designado por la actora manifiesta que el ajuste determinado solo alcanza a las exportaciones de la recurrente en las que los precios FOB concertados fueron inferiores a los precios FOB Oficiales de la Secretaría de Agricultura Ganadería Pesca y Alimentos correspondiente a la fecha de embarque, agregando que las exportaciones en las que los precios FOB concertados fueron superiores a los precios FOB oficiales no fueron alcanzadas por el ajuste determinado por el Fisco, y al responder qué diferencias en ajuste numérico se verifican entre el sexto método y la metodología efectuada por el ente fiscal en el acto apelado, el citado perito dice que el ajuste determinado por el fisco “se basa en un método que en su materialidad coincide con el método de ajuste incorporado en el sexto párrafo y siguientes del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias por la ley 25.784”, manifestándose en igual sentido el perito del Fisco (vide fs.725vta/727).

Que ello así corresponde desestimar los agravios vertidos por la actora sobre ese punto.

VI -En tal sentido, la cuestión a dilucidar es si los precios de las exportaciones concertadas por la recurrente con Glencore International A.G deben validarse teniendo en cuenta los precios FOB oficiales a la fecha de celebración de las mismas, como sostiene la apelante, o si debe tomarse en consideración la fecha de embarque de la mercadería exportada tomando cada operación, según sostiene el Fisco Nacional, aplicando al caso los precios publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

Que las disposiciones de los precios de transferencia se basan en el principio “arm's length” o principio de plena competencia, conforme lo establecido en los arts 8, 14 y 15 de la ley del impuesto a las ganancias vigentes en el período cuestionado. Que el art. 8 citado establece que en los casos en que se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional, de público y notorio conocimiento, a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Que el Fisco hace mención a que del cotejo de la documentación obrante en las actuaciones se localizaron comparables de precios de productos similares que, en función de las directivas de la OCDE en lo que se refiere al método “Precio Comparable entre Partes Independientes”-CUP-, le dieron un mayor grado de certeza en su

análisis por tratarse de un comparable interno.

Por su parte, la actora alega que los precios pactados con Glencore International A.G -tratándose de un tercero independiente-, reflejan las condiciones de mercado y se adecuan a la legislación que regula la exportación de granos, exponiendo que la empresa operó en el marco de un mercado transparente y concertó sus operaciones de exportación según los terminos utilizados en dicho mercado, ventas con precio fijo, con una dispersión temporal entre la celebración del contrato y el embarque, fijando el precio de exportación a la fecha de concertación, en base a un análisis individualizado de cada operación, comparando las mismas con el precio índice publicado por la SAGPyA el día anterior a la fecha de concertación de cada una de ellas, motivo por el que considera que el Fisco efectúa comparaciones inválidas que vulnera la metodología del Precio Comparable no Controlado, en tanto el Fisco comparó los precios a la fecha de de su embarque según el que fuera mayor.

Que según surge de la resolución apelada el Fisco no cuestionó los contratos, su fecha y las declaraciones juradas de venta al exterior, en tanto nada obsta a que las empresas pacten los precios conforme a sus propios intereses pero pone de relevancia que la legislación tributaria nacional estable pautas de fijación de precios a fin de desarticular las maniobras que siendo lícitas, interfieren en la verdadera magnitud de la renta atribuible a cada Estado al cual pertenecen las partes contratantes (fs. 527/527vta.).

Que “la problemática de los precios de transferencia se inscribe en el marco de las maniobras por las cuales las empresas con presencia internacional distribuyen las utilidades entre sus distintas subdivisiones (generalmente, la casa matriz y sus filiales) a través de los precios pactados entre éstas, de modo tal de asignarlas a aquéllas que se encuentren en las jurisdicciones con menor carga fiscal.”

“Es así que la norma en cuestión no tiene otro fin que el de brindarle al Estado la posibilidad de evitar que dichas empresas trasladen a fiscos extranjeros la base imponible que por su propia normativa le corresponde, impugnando el precio asignado a esas operaciones internas de las empresas entre sus sujetos económicamente vinculados, de modo tal de adecuarlo a precios normales de mercado entre partes independientes.”

“El principio que surge de las normas sobre precios de transferencias es que las transacciones se consideran efectuadas como si las realizaran sujetos independientes en tanto las condiciones estipuladas se ajusten a las prácticas normales de mercado.” (conf. “Alfred C. Toepfer International SA (TF 27014-I) c/DGI” fallo de la CNACAF, Sala I, de fecha 13 de setiembre de 2016).

La actora sostiene que a partir de la sanción de la ley 25784 que reformó el art 15 e impuso el sexto método, se abre la posibilidad de aplicar excepcionalmente a los precios vigentes a la fecha de cumplimiento de embarque de la mercadería a ser exportada, pero en aquellos casos en los que corresponda aplicar el sexto método, mientras que en los demás casos debería aplicarse el régimen general vigente antes de esa reforma, esto es el valor comparable interno o externo de las fechas de contratación.

Que en el Estudio de Precios de Transferencia -agregado en cuerpo separado en las actuaciones administrativas-, se expone que resulta posible aplicar el Método de Precio Comparable entre Partes Independientes (CUP), señalando que “es generalmente muy difícil encontrar transacciones comparables entre terceros independientes, debido a que diferencias menores en el objeto de la transferencia entre la transacción analizada y aquellas comparables realizadas entre empresas no relacionadas pueden tener un impacto significativo en el precio, aún cuando las actividades asociadas a dicha transacción sean lo suficientemente similares como para generar márgenes de utilidad comparables” (fs. 47). Asimismo se aclara que la totalidad de los productos que la recurrente exportó a sus compañías vinculadas tienen una cotización de público y notorio conocimiento, la cual

es publicada por la SAGPyA, indicando que por ello “resultaría posible comparar los precios pactados por Oleaginosa Moreno en transacciones con compañías vinculadas en el exterior con aquellos publicados por el mencionado ente” (fs. 48).

En dicho informe también se explica que para analizar las exportaciones realizadas a sus compañías vinculadas del exterior Atlantic Oils & Meals SA y Glencore International A.G., compararon los precios pactados por la recurrente con aquellos publicados por la SAGPyA, y en tal sentido, señala que para la empresa citada en primer término tomaron los precios correspondientes a la fecha de cumplimiento de la mercadería exportada- esto es la fecha de embarque- aplicando el sexto método, mientras que para la segunda compararon los precios correspondientes a la fecha de contrato, sin aclarar mucho más (fs. 61).

Según surge del cotejo de las actuaciones, el Fisco Nacional utilizó a los efectos de la comparación los precios que surgen de la factura al momento de oficializarse la exportación, ajustando el precio de aquellas operaciones en el caso de que éste fuera inferior al precio comparable, tomando en consideración para ello la fecha de salida de los bienes del país, esto es una vez cumplido de embarque, tomando los precios publicados por la SAGPyA, esto es los mismos que ha tomado la actora conforme se expone en el Estudio de Precios antes referido.

Cabe señalar que la Sala A de este Tribunal en ocasión de resolver con fecha 6 de marzo de 2012 en otra causa iniciada por la aquí recurrente, destacó que para validar los precios de transferencia, “la aplicación del método de precios comparables entre partes independientes utilizado por el Fisco, no se advierte que su uso se encuentre reñido con la posibilidad de utilizar precios a la fecha de embarque”.

En igual sentido se pronunció la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Alfred C. Toepfer International SA (TF 27014-I) c/DGI” ut supra citada, respecto a la fijación del precio a la fecha de cumplimiento el embarque, en tanto se compadece con la aplicación del método del precio comparable y no implica la aplicación del sexto método. Cabe señalar que lo decidido en la causa mencionada también es invocado por la actora en su escrito de inicio, pero haciendo mención sólo a la sentencia dictada por este Tribunal con fecha 5 de julio de 2010, fallo que fue revisado por la Alzada.

VI- La actora también se agravia de que el ente recaudador tuvo en consideración que los precios referenciales utilizados en el sector para pactar el valor de sus transacciones son los precios FOB oficiales establecidos por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (SAGP y A) dependiente del Ministerio de Economía (precio de la exportación en el lugar de origen), precios éstos que se forman a partir de las estadísticas de precios de las operaciones concertadas a diario para cada commodities en los puertos de embarque, por ser éste el parámetro utilizado por los operadores para el cierre de venta.

Como se dijera, la propia actora es quien toma dichos precios conforme surge del Estudio de Precios de Transferencia que acompañó en sede fiscal y del que ya se hizo mención en los Considerandos precedentes, lo que deja sin sustento alguno los planteos que formula respecto a que existen otros parámetros que deben emplearse al efecto (vg. Ley 21.453, Sistema Informático María y Ley 22.765).

Respecto de la prueba informativa producida en autos, se encuentra agregada la contestación de la Cámara de la Industria Aceitera (fs. 730/754), donde da respuestas generales sobre la operatoria bajo análisis, puesto que así fueron redactadas las preguntas efectuadas, pero no aportan datos que sirvan para desvirtuar el precio comparable utilizado por el ente fiscal en el acto apelado o que pueda hacer varia la metodología empleada a tal fin.

En cuanto a la pericia contable (fs. 722/727), los puntos han sido planteados para que los expertos efectúen validaciones de las hipótesis expuestas en el escrito de apelación y planillas aportadas por la propia actora, y tal como lo hace notar el perito designado por el Fisco, llevan indirectamente a que los peritos deban emitir opinión sobre el tema traído a resolver y que ya fuera objeto de análisis a lo largo del presente decisorio. Ello así, las observaciones planteadas por la apoderada fiscal (fs. 757/758vta) resultan atendibles.

VII – Sobre la queja que formula la actora de que el criterio seguido por el ente fiscal transgrede el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre nuestro país y la Confederación Suiza, de acuerdo con el análisis realizado a lo largo del presente decisorio, teniendo en cuenta que tal convenio no impide que cada Estado contratante pueda ajustar las bases imponibles a empresas asociadas en tanto no se reflejaran los beneficios imponibles reales obtenidos en ese Estado, y dado que el procedimiento seguido ha sido realizado dentro lo establecido por la normativa vigente para el impuesto bajo examen, por lo que corresponde desestimar dicho agravio.

VIII- Que la actora también pide que de aceptarse el criterio seguido por el ente fiscal, se reduzca la determinación compensando simétricamente el ajuste teniendo en cuenta aquellas operaciones concertadas a precios superiores a los publicados por la SGAPyA en las fechas de embarque. Que dicho planteo fue analizado por la Alzada al resolver una cuestión análoga donde dijo que “corresponde, desestimar la aplicación de las correcciones simétricas solicitado por la parte actora respecto de las operaciones que arrojan un saldo a su favor, tomando aquellas operaciones en la que se verificó una disminución del precio publicado por la SAGPyA con relación al precio facturado a sus clientes.”

“Es que el disparador que permite su procedencia no es otro que la interpretación o alcance de un mismo hecho económico que repercute en diferentes períodos fiscales generando saldos positivos y negativos en cabeza del organismo fiscal y del contribuyente, respectivamente, compensándose la diferencia en el ajuste impositivo.”

“Por lo tanto, las correcciones simétricas no pueden comprender -ni el sujeto tampoco puede, incumbe aclararlo, solicitarlo- la modificación del precio de ciertas operaciones por ella misma reflejado en sus declaraciones juradas y que no fue impugnado por el Fisco Nacional sobre la base de una interpretación extensiva de un ajuste practicado en otras operaciones.”

“Asimismo, amén de resultar desacertada la aplicación de las correcciones simétricas, cabe destacar su improcedencia por las siguientes razones:

“En primer lugar, no puede obviarse que el ajuste en cuestión se efectuó en función del método del precio comparable, y es sabido que esta metodología resulta limitada por cuanto supone tener la información suficiente de un “comparable”, no solo del producto, por lo que más allá de involucrar idénticas mercancías, es necesario valorar todos los elementos propios del negocio jurídico celebrado (funciones desarrolladas, riesgos asumidos, activos involucrados, vínculos contractuales, entre otros), y, en consecuencia, las diferentes variables deben ser también motivo de ajuste a fin de valorar el precio de la operación. En la especie las operaciones invocadas por la actora no fueron objeto de valoración por parte del Fisco Nacional.”

“En segundo lugar, cabe señalar que no existen elementos en las actuaciones para suponer que el precio facturado y declarado por un valor superior al publicado por la SAGPyA a la fecha de embarque, 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.”

“En definitiva, 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.” (conf. “Alfred C. Toepfer International SA (TF 27014-I) c/DGI” CNCAFed -Sala I-, sentencia del 13 de setiembre de 2016, que ya fuera citada).

IX – En cuanto al restante ajuste, esto es la operación concertada con un tercero independiente (factura del 7 de enero de 2004, N° E 9900-00001720), relativa al cliente Cousa SA que no cumplía con lo dispuesto por el art. 8 de la ley del impuesto a las ganancias, la actora reconoce haber tomado el índice publicado por la SAGPyA a efectos de validar sus operaciones con las empresas vinculadas, pero plantea que es incorrecto el procedimiento seguido por el Fisco para validar el precio pactado con ese tercero, en tanto el índice publicado por la citada Secretaría no tiene injerencia en la formación de precios entre partes no vinculadas. Señala que la firma no está en condiciones de transferir de manera ilegítima rentas de fuente argentina al exterior, dado que no es posible manipular precios de exportaciones a clientes no vinculados en desmedro de los intereses del Fisco. Manifiesta que el ente fiscal desconoce el funcionamiento del mercado agroexportador, en tanto se abasa en precios fijados por la oferta y la demanda en bolsas que dan liquidez a los precios, como la Bolsa de Chicago.

El juez administrativo expone que nunca afirmó que el precio establecido por la SAGPyA a determinada fecha sea el precio internacional de público y notorio conocimiento, sino que se refiere a éste como un precio de referencia razonable.

Como se indicara, los precios referenciales que tuvo en cuenta el ente recaudador son los utilizados en el sector para pactar el valor de sus transacciones, que son los precios FOB oficiales establecidos por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación. Que dichos precios se forman a partir de las estadísticas de precios de las operaciones concertadas a diario para cada commodity en los puertos de embarque, por ser éste el parámetro utilizado por los operadores para el cierre de venta, lo que como señala el ente fiscal resultan razonables, sin que la actora más allá de las manifestaciones dogmáticas que realiza y los ejemplos que cita, no precisa las razones por las que el empleado por la firma es el más adecuado, máxime que las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan de legitimidad.

X – Por todo lo expuesto, voto por confirmar el acto apelado -Resolución 144/11 (DV DEOA)-, en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el acto apelado -Resolución 144/11 (DV DEOA)-, en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de \$45.358 (pesos cuarenta y cinco mil trescientos cincuenta y ocho) por la representación procesal y de \$113.394 (pesos ciento trece mil trescientos noventa y cuatro) por el patrocinio letrado; los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada por cada uno de los profesionales intervinientes en autos en las dos primeras etapas procesales, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la

representación procesal en la suma de \$46.496 (pesos cuarenta y seis mil cuatrocientos noventa y seis) equivalente a 2,40 (dos con 40/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de \$116.240 (pesos ciento dieciséis mil doscientos cuarenta) equivalente a 6,01 (seis con 01/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la última etapa procesal, conforme Ley 27.423, Acordada N°19/2023 (14/06/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular los honorarios de la contadora Analía López Ledesma de González por su desempeño en autos como perito contadora designada a propuesta del Fisco Nacional en la suma total de \$30.926 (pesos treinta mil novecientos veintiséis), quedando los mismos a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines la labor pericial realizada y la proporción que deben guardar los honorarios de los expertos respecto de los que corresponda a los restantes profesionales que intervinieron en el pleito (conf. CSJN fallos 260:14; y 300:70, entre otros).

5°) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala "D" por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley N° 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese.