República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-53227768-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 27 de Mayo de 2022

Referencia: Sentencia Expte.Nº 27.026-I y acum. "Cargill S.A.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 27.026-I –y sus acumulados Nros. 29.235-I, 31.221-I, 33.122-I, 40.053-I, 40.057-I, 40.054-I y 40.055-I- caratulada: **“CARGILL SOCIEDAD ANONIMA COMERCIAL e INDUSTRIAL s/recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 144/203, 674/740vta., 892/944, 1249/1311vta., 2327/2350vta., 2614/2638, 2902/2926 y 3133/3155 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 173/2005, 90/2006, 66/2007, 59/2008, 38/2014, 37/2014, 36/2014 y 39/2014 dictadas por el Jefe de la División Determinaciones de Oficio “B” del Departamento de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante las cuales se determina de oficio la obligación tributaria relacionada al Impuesto a las Ganancias –períodos 2000 a 2003-, conforme la legislación vigente en materia de Precios de Transferencia. Asimismo, se aplican multas por los mismos períodos con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), equivalente en todos los casos al 70% del impuesto discutido.

En primer lugar, efectúa una breve síntesis de la línea argumental desarrollada en los actos recurridos.

Luego, opone como defensa de fondo la nulidad del acto determinativo –período 2001- por violar el debido proceso adjetivo -consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional y el inciso f) del art. 1° de la ley 19.549- y los requisitos esenciales establecidos en los incisos b) a f) del art. 7 de esta última ley. Dicho agravio –explica- se basa en un dictamen conformado por la Asesoría Técnica Fiscal respecto de la metodología aplicable en un caso análogo al presente, cuyo criterio se presenta contrarío al aquí establecido, y el rechazo de las pruebas ofrecidas en sede administrativa.

A continuación, expone que la fiscalización determinó que en una gran cantidad de operaciones de venta celebradas por su Sucursal, radicada en el República Oriental del Uruguay (en adelante CSU o CROU), se

fijaron precios inferiores al costo, los cuales –según los inspectores- se encontraban dados por el valor facturado por Cargill Argentina (en adelante CSA o CRA). En este mecanismo, insinúa que la supuesta atribución de costos es arbitraria, desconociéndose la esencia de la medición de resultados en una actividad de intermediación de commodities ("trader"). Sobre el particular, también destaca que en ningún momento se requirió información sobre los resultados de la Sucursal, ni se consultó la contabilidad a fin de establecerlos.

Aclara que, de esta manera, se desconoce la esencia fungible de los granos, la existencia de un gran número de contratos de compra y venta convenidos a ser cumplidos –que hace que un trader del negocio tenga "posiciones" compradas o vendidas por un conjunto de contratos- la existencia de coberturas financieras que pudieran haberse tomado y la imposibilidad de asignar costos en función al grano físico embarcado.

Advierte que si bien el establecimiento del exterior debe poseer registros contables separados, lo cierto es que al primar en el impuesto el criterio de renta mundial, esa separación solo tiene consecuencias en cuanto a la delimitación de las rentas de fuente argentina de aquellas que corresponde reputar como de fuente extranjera, pero ambas se encuentran gravadas por el impuesto. Por lo tanto, la impugnación fiscal relacionada con las operaciones donde la Sucursal vendió por debajo del costo no genera cambios en la renta total de contribuyente argentino (sociedad local+sucursal extranjera) sino que en todo caso lo que cambia es la composición entre renta de fuente nacional y extranjera; razonamiento que –a su parecer- es receptado por el artículo 129 de la gabela.

Afirma que las ventas cotejadas con clientes de Uruguay, que fueron realizadas directamente por CSA, representan un universo menor al 2% de las exportaciones y presentan condiciones diferentes a otras operaciones, lo que justifica que el precio consignado sea superior al informado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos al momento del embarque, siendo imposible extender esos parámetros al resto de las operaciones.

Seguidamente, dice que al rechazar el precio facturado por CSU a vinculadas –operación que debe analizarse a los fines de precios de transferencia- para reemplazarlo por el precio pactado en la relación CSA-CSU (sólo en los casos en que esa comparación favoreciera al Fisco) se olvida que esa operación también es entre partes vinculadas y por tanto no puede ser considerada "comparable".

En esa misma línea opina que si se comparan ambos precios (el de CSA y el de CSU) sin contemplar las diferencias existentes entre sus respectivas fechas de concertación, se arribaría al ajuste formulado, pero tal comparación no corresponde a un ajuste de precios de transferencia ya que violenta las reglas de comparabilidad impuestas por la propia legislación.

Se agravia del análisis impulsado por la auditoría fiscal sobre cuatro (4) operaciones de la Sucursal –por el período 2003- de un único producto, a través del cual determina que dicho establecimiento no operaba respetando los precios vigentes al momento de concertar sus ventas. Al respecto subraya que se trata de transacciones con precios a fijar ("unpriced at premium"), acordándose una prima y postergándose el valor a ser facturado para otro momento posterior a la concertación pero anterior al embarque, lo que se traduce en una comparación de los componentes a diferentes momentos; a fin de acreditar sus dichos acompaña un detalle de las operaciones de venta de maíz, comparando el precio facturado por la Sucursal vs. el valor vigente en el mercado al momento de su fijación.

Sobre el antedicho período, también incorpora un listado sobre el supuesto resultado que hubiera obtenido un tercero en las operaciones sujetas a controversia, empleando los precios públicos de pizarra de cada

día; registrándose una perdida similar a la computada por la Sucursal.

Adicionalmente manifiesta que, si el saldo final de las operaciones de la Sucursal uruguaya resultara perdidosa ello no implicaría una reducción de la renta gravable en cabeza de CSA, por cuanto al tratarse de rentas de fuente extranjera, éstas no pueden compensarse con ganancias locales.

Remarca que de medirse la totalidad de las operaciones de la Sucursal –criterio que, a su pensar, armoniza mejor con las normas que gobiernan el impuesto, el procedimiento y las directrices de la OCDE- con la imputación de costos y resultados pretendida, no existiría quebranto alguno sino, más bien, una muy significativa ganancia; situación que despeja la presencia de cualquier maniobra asociada al establecimiento del exterior.

Aduce que resulta equivocado sostener que en el Estudio de Precios de Transferencia no se hizo un análisis operación por operación, pues basta con repasar su contenido para notar que se examinaron los precios relevados en un conjunto de operaciones (muestra), operación por operación.

Hace hincapié en el empleo de comparables externos (el precio de la SAGPyA) relacionado con el período 2003, justificando su uso por medio de ajustes en función a las modalidades de contratación, precio por flete, seguro y calidad, tanto en el caso de las compras efectuadas por la Sucursal como en sus ventas, siendo ambas definidas en distintos momentos; todo ello en el marco del Ajuste I o Anexo I.

En suma, denota que si bien el ente fiscal coincide con el método adoptado por ella para validar los precios de transferencia –CUP “Precios comparables no controlados”- discrepa en cuanto al análisis muestral adoptado en las ventas de CSU. En este sentido, agrega que el ajuste no se produce por verificar el precio vigente en el mercado al momento de concertación operación por operación, sino por comparar el precio de venta de Cargill Uruguay con el de compra a CSA.

Sostiene que el ajuste, en definitiva, se encuentra fundado en la imposibilidad de vender a pérdida por parte de la Sucursal, hecho que no reconoce apoyo en ninguna de las reglas de precios de transferencia. En idéntica dirección, puntualiza que tampoco existe norma en el impuesto que impida que las pérdidas obtenidas en una operación se descuenten de las ganancias que se obtengan en otra; condiciones que suponen la nulidad del acto.

En lo que hace al cuestionamiento del rol tomado por el CSU, detalla que en las diversas etapas administrativas y en sus Estudios de Precios de Transferencias siempre se describió la modalidad operativa de la firma y la actividad de la Sucursal como “trader”, circunstancias que echan por tierra los dichos de la AFIP.

A su vez, muestra información sobre los resultados consolidados logrados, durante el período 1997-2003, con el fin de acreditar las ganancias obtenidas por CSA y su Sucursal; circunstancias –que de acuerdo a su parecer- permite evidenciar el falaz argumento sobre las supuestas pérdidas sufridas en tal lapso y la existencia de una maniobra evasiva.

Así, concluye que el primer ajuste se asienta en una arbitraria imputación de resultados por operación que construyó la fiscalización para sostener que se vende a menor valor del que se pagó en la adquisición, y un análisis parcializado por operación que no resiste un análisis de conjunto.

Agrega, con respecto al segundo ajuste, que al desconocerse las fechas de concertación de las operaciones de venta con las vinculadas y traders invocando el instituto de “fecha cierta” (Art. 1035 del Código Civil) y posteriormente comparando los valores vigentes a la fecha de embarque de acuerdo a lo informado por la

SAGPyA –ajustando solo las ventas que resulten inferiores a esa referencia- se viola el principio de legalidad, ya que se aplica retroactivamente una mecánica que fue prevista recién con la Ley 25.784, cuya vigencia es posterior a los períodos cuestionados.

En subsidio, deja planteada la inconstitucionalidad de la aplicación de dicha disposición legal a los efectos que sea tratada en la instancia judicial posterior.

Argumenta que una interpretación contraria supondría la innecesariedad de la reforma señalada lo que, conforme a las pautas de interpretación de las leyes que impone la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no sería admisible.

Destaca que la simple desestimación de tales fechas sin que exista una mínima construcción indiciaria que sustente su impugnabilidad, y mediante la mera invocación de una institución civilista interna aplicable (prescindiendo que se trata de contratos celebrados por la Sucursal bajo la ley uruguaya y el marco de la Convención de las Naciones Unidas sobre contratos de compraventa internacional de 1980), demuestra la arbitrariedad de los fundamentos en que se basa el ajuste proyectado.

Siguiendo este norte, objeta que el Fisco Nacional invoca, no ya una norma del derecho privado, sino del derecho interno de nuestro país, para declarar ante sí y por sí, inoponible la fecha de concertaciones realizadas en un país extranjero. Al respecto, señala que nuestro derecho interno se ha autolimitado en su aplicación en tales supuestos, aplicando la regla “locus regit actum”, de acuerdo a la cual las formas y solemnidades de los contratos son las del lugar de su otorgamiento, conforme dispone el Código Civil en su artículo 12 (vigente a la sazón), y el ente recaudador ante la citada disposición no invocó ninguna norma extraterritorial o de la legislación uruguaya que autorizara la simple declaración de “inoponibilidad” de la fecha, pesando sobre él la carga probatoria conforme lo dispone el artículo 13 (vigente a la sazón) del mismo código.

Indica que cuando la ley tributaria ha querido aplicar (aún a contrapelo de su naturaleza) el instituto de la fecha cierta con el alcance que surge del artículo 1034 del Código Civil (vigente a la sazón), lo ha contemplado y exigido expresamente y respecto de actos, negocios o instrumentos determinados, por lo que mal puede existir un principio general inmanente de exigencia de fecha cierta o un genérico carácter de “tercero legitimado” que pueda invocar el Fisco en ausencia de una previsión legal especifica.

Asevera que los contratos y demás documentación que le fueron exhibidos al personal fiscalizador son “comprobantes” de las operaciones en los términos del artículo 33 de la ley de procedimiento tributario, resultando improcedente la exigencia de “fecha cierta”; pauta que no condice con la propia norma, que refiere a la prevalencia del valor concertación.

En ese orden de ideas, insiste que la fecha de los contratos será, como cualquier otro elemento, objetable en la medida en que existieran indicios concordantes y con fuerza convictiva suficiente como para impugnarla, circunstancia que no aconteció en la especie, sino que, por el contrario, se recurrió directa e ilegítimamente al instituto del derecho civil para desconocer las fechas contractuales y construir el ajuste sobre la base de una mecánica que fue introducida por la ley en periodos posteriores.

Además, pone de relieve que los contratos y sus fechas de concertación encuentran soporte adicional en la registración contable de los resultados por tenencia, provenientes de comparar el precio de las operaciones de compra y/o venta de bienes concertadas no despachadas (operaciones “abiertas”) con el precio de mercado al cierre de cada mes; técnica que también hace irrelevante qué contrato se imputa como costo de la operación bajo la mecánica del Ajuste I.

Puntualiza que los contratos de venta, que cuentan con una declaración jurada de valor de exportación (DJVE), han sido reconocidos por el organismo recaudador utilizando el precio vigente en el mercado a la fecha de concertación; por ello partiendo de la premisa que todas sus operaciones responden a la misma modalidad, deduce que es ilógico no reconocer la fecha de concertación consignada en los instrumentos privados que documentan al resto de las ventas –compartimiento, que a su entender, representa un excesivo rigor formal-.

En este plano, describe el régimen previsto por la ley 21.453 y finaliza su análisis argumentando que las propias normas establecen también como momento crítico la fecha de contrato.

Recalca que el Fisco Nacional, en el marco de la medida para mejor proveer llevada a cabo por el período fiscal 2002, validó los precios empleados en operaciones con sujetos independientes con los vigentes en el mercado a la fecha de concertación contractual (incluyendo el valor publicado a esa fecha para el momento de la posible entrega); proceso que coincide con el aplicado por la firma tanto en ventas con terceros independientes como con partes vinculadas.

Declara que Cargill Argentina vende los cereales y oleaginosas a su sucursal uruguaya, y que a partir de la celebración de este primer contrato dicho establecimiento está en condiciones de disponer de la mercadería, que ha pasado a ser su propiedad, de manera tal que la circunstancia de que ésta última proceda a celebrar sus compraventas con posterioridad al embarque es normal y lógico, y de ninguna manera conduce a desconocer las fechas contractuales, mostrándose el razonamiento del Fisco carente de argumentos para reemplazarlas por la fecha de embarque.

Critica la modificación de los precios pactados efectuada por las resoluciones apeladas, justificando su queja sobre la supuesta tergiversación del concepto de devengado definido por la doctrina y jurisprudencia, así como la cita de normativa que en la especie no resulta aplicable, lo que acarrea la nulidad del acto.

Considera que, en contra de las disposiciones aplicables se excluye de la comparación a todas aquellas operaciones donde el cotejo que propone da como resultado un ingreso en exceso del tributo en cuestión, establecido con los parámetros que ella misma impone. Continúa diciendo que una aplicación uniforme o de conjunto de la regla del valor de embarque -en consonancia con las recomendaciones de la OCDE- no solo no arrojaría impuesto adeudado alguno, sino que evidenciaría que Cargill SACI tributó en el país por sus exportaciones por valores superiores a los existentes al momento del embarque de las mismas.

Arguye que las ventas de CSU –por el ejercicio 2000 que abarca el período desde el 01/06/99 hasta el 31/05/200- sólo resultaran pasibles de ajustes de precios de transferencia –por medio de los métodos previstos en el artículo 15 de LIG- sí se efectúan con otras sucursales extranjeras de Cargill SACI –art. 129 de la LIG- o con sociedades del exterior controladas por Cargill SACI –art. 130 de dicho cuerpo legal-; supuestos, que a su criterio, no se presentan y por lo tanto obstan a la formulación de ajuste alguno en materia de precios de transferencias de CSU.

Consecuentemente, sobre la base precedente, colige que las operaciones de Sucursales de Sociedades del país en el exterior con Sociedades extranjeras vinculadas son recién ajustables a partir de la reforma de la Ley 25.239, vigente para los ejercicios iniciados con posterioridad al 1° de enero de 2000. Por ende, exterioriza que el ajuste está fundado en la legislación inaplicable que lo tornan nulo de nulidad insanable.

Interpreta, a la luz de la normativa vigente, que tampoco puede concluirse que el ajuste resulta de fuente argentina, toda vez que los precios y rentabilidad que se ajusta es la obtenida por la sociedad uruguaya

(renta de fuente extranjera).

Plantea que la inclusión de los traders independientes en el ajuste no reconoce fundamentación alguna y éstos son terceros independientes no alcanzados por las normas de precios de transferencia cuando operan con su Sucursal. Así infiere que, al cuestionarse las ventas con estos terceros sobre la misma base de observaciones utilizadas en operaciones con vinculadas, ello demuestra que la firma operó de igual modo con sus vinculadas y los referidos terceros, siendo estos últimos un comprable interno bajo el método CUP (precios comparables no controlados).

Explica que el "trader" no es un elaborador de productos primarios, ni un acopiador o el destinatario final de las mercaderías, sino que su función consiste en comercializar a nivel internacional, por lo que resulta lógico que no reciba físicamente la mercadería que ha comprado y vendido, siendo ello una práctica comercial habitual. A partir del concepto dado, intuye que tales condiciones no poseen ninguna importancia a los fines de clasificar la operatoria bajo las reglas de precios de transferencia, como lo pretende hacer notar la fiscalización para dispensar el tratamiento de sujeto vinculado –cuyo fundamento, a su juicio, tampoco se basa en un análisis de rentabilidad para establecer comparables-.

Por otra parte, niega la existencia de operaciones de CSU con terceros a precios superiores a embarque que pudieran ser comparables con los pactados con vinculados. Sobre el particular, comenta que el ente fiscal funda su posición exclusivamente en el producto "Maíz a granel con hasta 15% embolsado", cuyo precio en la práctica resulta más alto debido a las particularidades comerciales de su destinatario –Brasil- por lo que tal observación es a todas luces improcedente.

Además, aclara que las observaciones realizadas respecto de operaciones de exportación a vinculadas, donde CSA factura a CSU "Maíz a granel" y luego ésta lo vende a otra vinculada europea bajo la denominación "Maíz Flint o plata", generando un diferencial de mayor precio, encuentran su explicación en la falta de individualización del último producto en el nomenclador aduanero vigente.

Estima que, de no aceptarse su planteo en cualquier caso deberían eliminarse del ajuste a las operaciones con compañías "traders" que no son empresas vinculadas, en virtud de lo enunciado por la propia ley y las Resoluciones Generales de AFIP Nros. 702/99 y 1122/01. Siguiendo esta línea, plantea como irrazonable pensar que una contraparte pueda ser trader, vinculada y tercero a la vez, ni mucho menos vender sus productos a la competencia a precio inferiores.

En este mismo sentido, destaca que, para los períodos 2001 a 2003, las determinaciones no aplicaron el quinto artículo agregado a continuación del artículo 21 del Decreto Reglamentario, el cual establece que no corresponderá realizar ningún ajuste si las transacciones se encuentran dentro de un rango normal de precios o beneficios comparables entre partes independientes, considerando que un rango normal de precios o beneficios resulta aplicable cuando el desvío que surja de la comparación del valor medio de los mismo no sea superior al 5%. Asimismo, resalta que la RG 1122/01 establece que para el caso de practicarse, se deberá aplicar un rango de sensibilidad del 5% del valor establecido como comparable; lo que daría como resultado, en el caso, que el ajuste deba efectuarse al precio de Secretaría a la fecha de embarque –períodos 2001 y 2002- o de concertación –período 2003- con menos un 5%.

Solicita que de receptarse el temperamento fiscal de valoración de las operaciones de CSU a su fecha de embarque, ese temperamento sea uniformemente establecido para todas las operaciones que han sido relevadas por la inspección, al igual que en los casos comprendidos por el Anexo I o Ajuste I (imputar las operaciones

gananciosas de la Sucursal hasta cancelar las perdidosas establecidas por el Fisco), a cuyos efectos ofrece prueba pericial; o en su caso se reformule el ajuste practicado en función del criterio establecido en un caso análogo perteneciente a otro contribuyente.

En lo atinente al cuestionamiento de las exportaciones a Rusia –período 2002- expresa que la diferencia de valores entre los importes facturados por CSU y los registrados al momento de la recompra, obedece a que se trata de operaciones concertadas en distintos momentos.

Por otra parte, impugna la aplicación de los interese resarcitorios.

Cita doctrina y jurisprudencia que entiende apoyan su postura.

En lo relativo a las multas aplicadas, discierne que existe una ausencia de los elementos que configuran la sanción prevista en el artículo 45 de la ley de rito.

Invoca la existencia de error excusable basado en la complejidad y novedoso del tema en discusión, así como una razonable divergencia interpretativa. Asimismo, plantea la nulidad de las resoluciones que las disponen por falta de motivación de dichos actos.

Finalmente ofrece prueba documental, pericial contable, informativa y pericial técnica; hace reserva del caso federal y solicita se revoquen los actos apelados con costas, o en su defecto se haga lugar a los plantes subsidiarios insertados en los presentes recursos de apelación.

II.- Que a fs. 214/240, 748/787, 968/1012vta., 1320/1345, 2358/2379, 2648/2664vta., 2934/2950vta. y 3164/3180vta. contesta los respectivos recursos la representación fiscal, reiterando los argumentos vertidos en las resoluciones apeladas y solicita se confirmen dichos actos, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 1034/1034vta., 1386/1386vta., 2667/2667vta. y 3200/3200vta. se acumulan los Expedientes Nros. 29.235-I, 31.221-I, 33.122-I, 40.053-I, 40.057-I, 40.054-I y 40.055-I a la presente causa; y a fs. 251 se abrió la causa a prueba –ampliada a fs. 1359/1359vta. y 1393/1393vta.-.

IV.- Que, por medio de la PV-2022-38370716-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el período de prueba, y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”; por el IF-2022-38756675-APN-VOCII#TFN se pusieron a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 3252/3260 el alegato del Fisco Nacional y a fs. 3261/3282 el correspondiente a la recurrente. Finalmente, a través del IF-2022-50172818-APN-VOCII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

V.- Que, de modo liminar, es imprescindible advertir que el suscripto no ha de seguir a las partes en todas sus argumentaciones, así como tampoco ha de volcar en este pronunciamiento la totalidad del resultado del análisis de los planteos formulados en torno de las cuestiones introducidas y debatidas, sino que la exposición estará circunscripta a aquéllos aspectos que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso, pues conforme lo tiene dicho reiterada doctrina y la constante jurisprudencia del Alto Tribunal -con fundamento en elementales razones de buen sentido-, los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes ni a ponderar la totalidad de los elementos de juicio aportados, sino abordar y dar tratamiento a aquéllos que se estimen conducentes y relevantes para resolver la cuestión y arribar a la solución definitiva (conf. C.S.J.N., Fallos: 144:611; 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, en igual sentido, Fassi, S. C. y otro “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado,

Anotado" Tomo I, pág.825; Fenocchieto, E. C. y Arazi, R. "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Comentado y Anotado", t.1, pág. 620).

VI.- Que por un orden lógico corresponde tratar, en primer término, la defensa de nulidad esgrimida por la actora.

Que en cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el artículo 35 del decreto 1.397/79, reglamentario de la ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del decreto 1759/72, el que establece, en su artículo 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que, si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que se considere todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Que *"quien detenta el poder tiende a abusar de él"* (Montesquieu, "Del Espíritu de las Leyes") y, por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos estos deben ser fundados y por ello, el artículo 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Que según consta de la Resolución N° 90/2006 por el período 2001 –así como en el resto de las determinaciones apeladas que no formaron parte de la nulidad impetrada- el Fisco realiza una medida evaluación respecto de la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger.

Que, en este sentido, entiendo no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora.

Que tanto de la lectura de los actos apelados, como del análisis de las actuaciones seguidas por el ente recaudador no se vislumbra que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya incumplido con el procedimiento reglado por la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) para determinar el tributo y/o aplicar las sanciones recurridas en autos. Es más, en el presente caso la recurrente tuvo conocimiento de las actuaciones seguidas por la investigación fiscal y el juez administrativo, pudiendo presentar su descargo en oportunidad de contestar la vista corrida, lo que evidencia que los agravios vertidos por la apelante como fundamento de la defensa de nulidad intentada, se tratan de una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez de acto alguno.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de*

un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076). Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por su lado, este Tribunal Fiscal interpreta que*; "...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad del acto interpuesto por la aquí apelante en su líbelo recursivo, con costas.

VII.- Que entrando en el tema de fondo, es menester referirse a las distintas normas que regían la materia para los períodos cuestionados y que fueran citadas en las resoluciones atacadas.

"*Artículo 14* **(Texto aplicable al ejercicio fiscal 2000)**: *Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de su casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.*

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, podrá considerar que los entes del país y del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica, y determinar la ganancia neta sujeta al gravamen.

Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Cuando no se cumplimente lo establecido en el párrafo anterior para considerar a las respectivas operaciones como celebradas entre partes independientes, las prestaciones se tratarán con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad.

A los efectos de este artículo se entenderá por empresa local de capital extranjero a aquella que revista tal carácter de acuerdo con lo dispuesto en el inciso 3 del artículo 2° de la Ley de Inversiones Extranjeras (texto ordenado en 1993)."

"Artículo 14 **(Texto aplicable a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003)**- *Las sucursales y demás*

establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá considerar que los entes del país y del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica y determinar la respectiva ganancia neta sujeta al gravamen.

Las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a) y b) y en el inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 88. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15.

En el caso de entidades financieras que operen en el país serán de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 15 por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, cofilial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, en concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originado en transacciones realizadas con las mismas, cuando los montos no se ajusten a los que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales del mercado. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos podrá, en su caso, requerir la información del Banco Central de la República Argentina que considere necesaria a estos fines."

"*Artículo 15* **(Texto aplicable al período fiscal 2000)***: 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 y Obras y Servicios Públicos, 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.*

Las empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con las sociedades, personas 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 grupos 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 esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables.

Salvo prueba en contrario, se presume que cuando en las operaciones a que se refiere el párrafo anterior intervienen entidades o personas constituidas, radicadas o domiciliadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, los precios y montos de las mismas no han sido pactados conforme a los que hubieran utilizado

partes independientes en operaciones comparables.

A los efectos de constatar si los precios de transferencia de aquellos actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle, responden a las prácticas normales del mercado entre partes independientes, la citada Administración Federal deberá exigir la presentación de declaraciones juradas especiales que contengan información detallada suministrando los datos y los respaldos probatorios que considere pertinentes.

Para la determinación de si los precios de transferencia responden a las 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 los 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 comparabilidad de las operaciones que fije el reglamento, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que se tramitan en sede judicial o administrativa:

a) Precio comparable no controlado: Se considerará el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables;

b) Precio de reventa: Se determinará el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas;

c) Costo adicionado: Deberá multiplicarse el costo de los bienes o servicios o cualquier otra operación por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con el costo de ventas;

d) Partición de utilidades: La utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, se atribuirá en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

1. La utilidad de operación global se determinará mediante la suma de la utilidad de operación obtenido por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

2. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

e) Residual de participación de utilidades: La utilidad de operación obtenido por partes relacionadas, se atribuirá en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes conforme a lo siguiente:

1. La utilidad de operación global se determinará mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

2. La utilidad de operación global se asignará de la siguiente manera:

i) La utilidad mínima que corresponda en su caso, a cada una de las partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los incisos a), b), c), d) y f) de este artículo, se determinará sin tomar en cuenta la utilización de bienes intangibles;

ii) La utilidad residual, que se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el apartado 1, de la utilidad de operación global, se distribuirá entre las partes relacionadas involucradas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los bienes intangibles utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables.

f) Margen neto de la transacción: En aquellas transacciones entre partes relacionadas, se determinará la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Se entenderá que las operaciones o las 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, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Los procedimientos a que se refiere el presente artículo en relación a los precios de transferencia, serán igualmente de aplicación respecto de las operaciones que realicen empresas nacionales en el exterior."

"Artículo 15 **(Texto aplicable a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003)**.- *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 PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá determinar la ganancia neta sujeta al gravamen a través de promedios, índices o coeficientes que a tal fin establezca con base en resultados obtenidos por empresas independientes dedicadas a actividades de iguales o similares características.*
Las transacciones que establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país o sociedades comprendidas en los incisos a) y b) y los fideicomisos previstos en el inciso agregado a continuación del inciso d) del primer párrafo artículo 49, respectivamente, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación que, de manera taxativa, indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes.

A los fines de la determinación de los precios de las transacciones a que alude el artículo anterior serán utilizados los métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

La restricción establecida en el artículo 101 de la ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, no será aplicable respecto de la información referida a terceros que resulte necesaria para la determinación de dichos precios, cuando la misma deba oponerse como prueba en causas que tramiten en sede administrativa o judicial.
Las sociedades de capital comprendidas en el inciso a) del primer párrafo del artículo 69 y las demás sociedades o empresas previstas en el inciso b) del primer párrafo del artículo 49, distintas a las mencionadas en el tercer párrafo del artículo anterior, quedan sujetas a las mismas condiciones respecto de las transacciones que realicen con sus filiales extranjeras, sucursales, establecimientos estables u otro tipo de entidades del exterior vinculadas a ellas.

A los efectos previstos en el tercer párrafo, serán de aplicación los métodos de precios comparables entre partes independientes, de precios de reventa fijados entre partes independientes, de costo más beneficios, de división de ganancias y de margen neto de la transacción, en la forma y entre otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos."

"Artículo 15.1 **(Texto aplicable al período fiscal 2000)**: *A los fines dispuestos en los artículos 8°, 14 y 15, la vinculación económica entre una empresa domiciliada en el país y otra en el exterior se determinará, entre otras pautas, en función del origen y participación de sus capitales; en la dirección efectiva del negocio; del reparto de utilidades; del control; de la existencia de influencias en el orden comercial, financiero o de toma de decisiones; patrimonio inadecuado para el giro económico; actividad de importancia sólo en relación a otra empresa; dependencia administrativa y funcional.*

El Poder Ejecutivo establecerá cada uno de los supuestos en que corresponda considerar configurada la vinculación económica mencionada en el párrafo anterior y dictará la reglamentación pertinente a los fines de la aplicación de los artículos mencionados en el párrafo anterior."

"*Artículo 15.1* **(Texto aplicable a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003)**: *A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades."*

"Artículo 129 **(Texto aplicable al período 2000)**: *A fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables a los que se refiere el artículo anterior, deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país y de las de otros establecimientos estables en el exterior de los mismos titulares, realizando los ajustes necesarios para establecer dicho resultado.*

A los efectos dispuestos en el párrafo precedente, las transacciones realizadas entre el titular del país y su establecimiento estable en el exterior, o por este último con otros establecimientos estables del mismo titular, instalados en terceros países, se considerarán efectuados entre partes independientes, entendiéndose que aquellas transacciones dan lugar a contraprestaciones que deben ajustarse a las que hubieran convenido terceros que, revistiendo el carácter indicado, llevan a cabo entre sí iguales o similares transacciones en las mismas o similares condiciones.

Cuando las contraprestaciones no se ajusten a las que hubieran convenido partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que se registren respecto de las que hubieran pactado esas partes, respectivamente, en las a cargo del titular residente o en las a cargo del establecimiento estable con el que realizó la transacción, se incluirán en las ganancias de fuente argentina del titular residente. En el caso de que las diferencias indicadas se registren en transacciones realizadas entre establecimientos de un mismo titular instalados en diferentes países extranjeros, los beneficios que comporten las mismas se incluirán en las ganancias de fuente extranjera del establecimiento estable que hubiera dejado de obtenerlas a raíz de las contraprestaciones fijadas.

Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento estable, la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, podrá determinarlo sobre la base de las restantes registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados."

"Artículo 129 **(Texto aplicable a los períodos fiscales 2001, 2002 y 2003)**.- *A fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables a los que se refiere el artículo anterior, deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país y de las de otros establecimientos estables en el exterior de los mismos titulares, realizando los ajustes necesarios para establecer dicho resultado.*

A los efectos dispuestos en el párrafo precedente, las transacciones realizadas entre el titular del país y su establecimiento estable en el exterior, o por este último con otros establecimientos estables del mismo titular, instalados en terceros países, o con personas u otro tipo de entidades vinculadas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en el país o en el extranjero se considerarán efectuados entre partes independientes, entendiéndose que aquellas transacciones dan lugar a contraprestaciones que deben ajustarse a las que hubieran convenido terceros que, revistiendo el carácter indicado, llevan a cabo entre sí iguales o similares transacciones en las mismas o similares condiciones.

Cuando las contraprestaciones no se ajusten a las que hubieran convenido partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que se registren respecto de las que hubieran pactado esas partes, respectivamente, en las a cargo del titular residente o en las a cargo del establecimiento estable con el que realizó la transacción, se incluirán en las ganancias de fuente argentina del titular residente. En el caso de que las diferencias indicadas se registren en transacciones realizadas entre establecimientos de un mismo titular instalados en diferentes países extranjeros, los beneficios que comporten las mismas se incluirán en las ganancias de fuente extranjera del establecimiento estable que hubiera dejado de obtenerlas a raíz de las contraprestaciones fijadas. Idéntico criterio deberá aplicarse respecto de las transacciones que el o los establecimientos realicen con otras personas u otro tipo de entidades vinculadas.

Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento estable, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, podrá determinarlo sobre la base de las restantes registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados."

"Artículo 130 **(Texto aplicable al período fiscal 2000)**: *Los actos jurídicos celebrados por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con una sociedad constituida en el extranjero a la*

que los primeros controlen directa o indirectamente, se considerarán a todos los efectos como celebrados entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que los actos jurídicos se consideren celebrados entre partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que, respectivamente, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos estables instalados en el exterior, o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, se incluirán, según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos estables instalados en el exterior.

A los fines de este artículo, constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarios, directa o indirectamente, de más del cincuenta y uno por ciento (51 %) de su capital o cuenten, directa o indirectamente, con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios."

"Artículo 130 **(Texto aplicable a los períodos 2001, 2002 y 2003)**.- *Las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados, se considerarán a todos los efectos como celebradas entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.*

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que las transacciones se consideren celebrados entre partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que, respectivamente, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos estables instalados en el exterior, o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, se incluirán, según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos estables instalados en el exterior. A los fines de la determinación de los precios serán de aplicación las normas previstas en el Artículo 15, así como también las relativas a las transacciones con países de baja o nula tributación establecidas en el mismo.

A los fines de este artículo, constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de más del CINCUENTA POR CIENTO (50%) de su capital o cuenten, directa o indirectamente, con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios. A esos efectos se tomará también en consideración lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 15."

Ahora bien, conforme al marco legal enunciado debe analizarse las operaciones de exportación que la actora lleva a cabo, la cual se reduce –de acuerdo a las constancias acompañadas en el expediente- a la siguiente mecánica:

1. Cargill SACI es una sociedad exportadora de commodities de origen argentino que canaliza el 98% de sus operaciones de venta por medio de su Sucursal radicada en Uruguay, facturando los productos exportados a

la misma y embarcando los bienes directamente a los destinatarios finales (clientes de la Sucursal uruguaya).

2. La Sucursal Cargill Uruguay es la encargada de colocar los productos de Cargill SACI y/u otros exportadores del país o de países limítrofes, en el mercado internacional a través de concertaciones con empresas importadoras de otros países, que pueden ser vinculadas o terceros independientes. Los precios facturados se corresponden con el acordado en cada concertación o cierre de negocio, el que puede ser igual, menor o mayor al precio facturado por Cargill SACI y/o al precio vigente al momento del embarque.

3. Cargill SACI efectúa el 2% de sus exportaciones a residentes en República Oriental del Uruguay, cuyos precios son iguales o superiores al precio comparable al momento del embarque.

Frente a ello, el Fisco Nacional proyecta los ajustes en materia de precios de transferencia de la siguiente manera:

1. Anexo I o Ajuste I: cuestiona el precio de venta facturado por la Sucursal uruguaya a empresas vinculas y traders cuando éste resulta inferior a aquel que la inspección imputa como costo, que en este caso se encuentra representado por el precio pagado a Cargill SACI, determinando un monto imponible de renta de fuente argentina.

2. Anexo II o Ajuste II: compara el valor de las operaciones efectuadas por la Sucursal uruguaya con empresas vinculas y traders, con los precios comparables publicados por la SAGPyA –Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos- a la fecha de embarque de los commodities, determinando un monto imponible de renta de fuente argentina.

3. Como otros ajustes, en el período 2002 invalida notas de crédito de Cargill Internacional emitidas a la Sucursal uruguaya, por valores superiores a la operación original facturada por esta última.

En atención a lo expuesto se procederá a tratar los mencionados ajustes en forma separada, a los efectos de obtener una mayor claridad en los argumentos vertidos en el presente pronunciamiento.

VIII.- Que, en relación al Anexo I o Ajuste I, resulta clarificador lo expresado por la Dra. Lucia Guelfi en la pericia producida en el marco de la Causa N° 11.991/2005: "Cargill SACI s/ Infracción Ley 24.769" –agregadas en autos a fs. 2302/2326vta.- al decir: *"Las normas impositivas vigentes a la fecha de los períodos fiscales ajustados, disponían la comparación del precio de la enajenación a empresas vinculadas, con el valor comparable de mercado (precio fijado por la SAGPyA), empero nada decían al respecto de la comparación entre costo-venta considerada en el Ajuste I."*

En efecto, la pretensión fiscal no reconoce apoyo en ninguna de las normas referidas a los precios de transferencias, las cuales fueron transcriptas en su totalidad en el Considerando precedente, dado que estas disponen la comparabilidad de los precios de venta –de operaciones con partes vinculadas- con los que se verifican entre partes independientes sobre la base de diferentes métodos, pero no prohíben revender a pérdida, ni establecen relaciones que permitan inferir que el costo de una operación pertenece a otra y de ahí comparar el precio obtenido con el realmente facturado.

Asimismo, vale destacar que al tratarse de una sucursal en el exterior cuyo controlante es Cargill SACI corresponde aplicar las normas contables para la confección de los Estados contables consolidados, contenida en la Resolución Técnica N° 4 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

–vigente para los períodos examinados-. Tal disposición tiene por objetivo mostrar la situación patrimonial, financiera y los resultados de las operaciones de un determinado grupo como si se tratara de una sola sociedad, presentándose así la necesidad de eliminar los resultados obtenidos en "operaciones no trascendidos a terceros" –que son las operaciones realizadas entre sujetos que consolidan sus resultados y por la proporción en que los consolidan-.

Por lo tanto, teniendo en cuentas los preceptos aludidos y la respuesta del perito oficial en el punto 5 del informe pericial, el resultado de las operaciones de compra-venta entre CSA y su Sucursal Uruguaya debe ser considerado "un resultado no trascendido a terceros", y por ende corresponde su eliminación.

En definitiva, el resultado final de Cargill SACI estará compuesto por la diferencia existente entre los precios pagados a sus proveedores locales y los ingresos obtenidos por las ventas de la Sucursal Uruguaya. Dicho criterio se encuentra receptado por el Fisco Nacional -sin hacerlo explícito- al exponer en un cuadro comparativo, a modo de ejemplo, los diferentes precios facturados por los distintos sujetos y el resultado que a fin de cuentas debe considerarse; basta para ello con solo observar los importes consignados en la columna "Consolidado" para avalar lo aquí concluido (vide fs. 866/867).

Va de suyo que, si bien las normas imperantes en la contabilidad no son de aplicación directa en materia impositiva, ésta se presenta como un sistema de información indispensable para determinar las utilidades de un ente y sus controladas, cuyas bases o principios se ven alteradas ante ciertas contradicciones verificadas en las leyes tributarias, lo que se traduce en ajustes –positivos o negativos- a fin de conciliar los importes registrados con los criterios dictados por el legislador; hecho que en el presente caso no se verifica, siendo la consolidación el único proceso aplicable para determinar la materia imponible de una persona jurídica como la de autos.

Lo hasta aquí expuesto resulta también aplicable a la determinación relativa al período fiscal 2003 –Resolución N° 59/2008- el cual no fue objeto de análisis del citado informe, pero cuyo ajuste se erige con idéntica lógica que el Anexo I examinado por los profesionales intervinientes. El mencionado acto –en su página 25- *"…entiende que las operaciones de CROU a sus empresas vinculadas y traders debieron cumplir con la normativa vigente en cuanto a que impositivamente dicho precio –base para el cálculo del impuesto-, debió ser por lo menos igual al de la compra de dichos productos a CRA, atento a que de no ser así la firma uruguaya estaría vendiendo a un precio inferior al de mercado… e incluso trasladado la pérdida comentada… a CRA."*

En esta inteligencia –exceptuando al período 2003 de ella- entendemos como acertadas las manifestaciones vertidas por el perito oficial -vide fs. 2304vta.- al expresar*: "Con relación al Ajuste 2, esta perito entiende que la AFIP-DGI al desconocer las fechas de concertación invocadas por Cargill SACI, debió cotejar el precio final obtenido por Cargill Uruguay en sus operaciones con terceros vinculados con precios comparables de mercado (tal el de fecha de embarque u operaciones con terceros independientes) y efectuar el ajuste de corresponder, en un solo tramo y considerar al mismo como renta extranjera."*

En otras palabras, el ente fiscal debió partir del resultado consolidado y cotejar los precios de venta facturados por CROU a sus clientes con el comprable externo definido, el cual, en este caso era el precio vigente a la fecha de embarque publicado por la SAGPyA, siendo el resultado un ajuste de fuente extranjera.

IX.- Que, en lo relativo al Anexo II o Ajuste II se presentan coincidencias entre ambas partes, a saber: a) por tratarse de un mercado transparente con cotización conocida utilizan el método CUP (Comparable Uncontrolled Price), recurriendo a un precio público; y b) emplean el mismo comprable: el precio testigo o promedio publicado por la SAGPyA. Así planteadas las cosas, el núcleo de la controversia se encuentra dada por

el momento en que debe hacerse esa comparación, la cual para el Fisco Nacional corresponde a la fecha de embarque –excepto en los casos que se hayan presentado las Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior, como sucede parcialmente con las operaciones del año 2002 y en su totalidad para las del 2003 (ver en este sentido tercer párrafo de la pág. 7, Resolución N° 59/2008) , donde computa la fecha consignada por la actora-, mientras que para el apelante la constatación debe efectuarse a la fecha de cierre de cada operación.

En lo concerniente a la fecha de embarque, cabe apreciar que el organismo recaudador a fin de sustentar su utilización acude a distintos fundamentos, invocando normas de la ley del tributo, de su decreto reglamentario, del Código Aduanero e invoca el instituto de la fecha cierta de acuerdo a las normas del Código Civil (art. 1034 y concordantes vigentes durante los períodos en crisis).

En este punto, es de vital importancia señalar que el año 2003 se produjo una modificación en el régimen de precios de transferencia, con la sanción de ley 25.874, dando lugar a lo que en la jerga tributaria se conoce como el "sexto método" de precios de transferencia.

La doctrina indica que el origen de esa denominación se debe a que hasta la sanción de la ley 25.874, reglamentada a través del decreto 916/04, las normas de la ley del gravamen reconocían cinco métodos a efectos de probar que las transacciones entre sujetos residentes en nuestro país con sus vinculados del exterior eran como entre partes independientes (arm's length). Los cinco métodos que estaban previstos por las Guías de OCDE en materia de precios de transferencia y que fueron recogidos por nuestro ordenamiento fueron los siguientes:

- Precio comparable entre partes independientes

- Precio de reventa entre partes independientes

- Costo más beneficios

- División de ganancias

- Margen neto de la transacción

A partir de la mentada reforma, se incorpora al artículo 15 de la ley del tributo el denominado sexto método, el cual dispone que: *"… 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."*** (Párrafo incorporado-por art. 2° de la Ley N° 25.784, B.O. 22/10/2003, vigencia a partir del día de su publicación). El destacado me pertenece.

De tal modo, con esta modificación se establece de manera expresa como momento crítico para la validación de los precios de transferencia, a la fecha de embarque o carga de la mercadería; cuya vigencia se registra de modo posterior a los períodos en trato.

Además, se advierte que la normativa aplicable en este caso tampoco prohíbe, en forma explícita, la posibilidad de considerar los precios vigentes a la fecha de concertación sobre las operaciones cuestionadas, tal como lo sostiene el apelante en sus agravios.

En este mismo sentido se expresó la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal in re "Oleaginosa Oeste SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" al decir: *"… que el art. 6 de la ley 21.453 establece que "A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refiere la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta."*

"En ocasión de interpretar dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado que "La ley 21.453 estableció un régimen especial que otorgó certeza a los exportadores en cuanto fijó el tratamiento tributario de la mercadería de acuerdo con las normas vigentes a la fecha en que quedaron concertadas las ventas al exterior, permitiéndoles así prever al momento de convenir el negocio, la carga fiscal que debería satisfacerse por la exportación (CSJN, "Tradigrain SA (TF6965-A) c/ANA", sentencia del Fallos 320:2656). Por consiguiente, va de suyo que una interpretación contraria a la insinuada por el Tribunal Fiscal y ampliada por la presente sería incompatible con doctrina sentada por el Alto Tribunal que establece que "las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto" (CSJN, Fallos 334:485 y 355:16)."

En apoyo a esta postura, es preciso destacar el peritaje contable elaborado en sede penal que informa -al comparar los precios de venta consignados por CROU con sus clientes vinculados y terceros independientes contra los vigentes en el mercado al momento de concertarse tales ventas-: *"Considerando que las operaciones de ventas anualmente cerradas por la Sucursal superan las mil… la labor muestral realizada partió de seleccionar una muestra aleatoria que contuviera las mayores operaciones de ventas concretadas… de modo de cubrir con la menor cantidad de ventas el mayor volumen porcentual comercializado posible (técnica comúnmente denominada "ABC")."*

"Así las cosas para el año 2000, la muestra seleccionada incluye 154 operaciones que representan un total de ventas de $... (equivalentes al 40,67% del universo total de operaciones)."

"Para cada una de las operaciones analizadas procedió a comparar el precio pactado por Cargill Sucursal Uruguay con su cliente, con el vigente en el mercado internacional para ese tipo de bien, en el día en que el precio fue fijado (concertación del negocio), contemplando tanto los valores de cotización de cierre del mercado para ese día, como los valores máximos y mínimos que informa el CBOT (Chicago Board of Trade) como negociados en esa fecha (sensibilidad, variación o dispersión de valores de mercado del día). Así efectuó las comparaciones del caso con los valores publicados para esos productos y fechas por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación. Para el caso de operaciones fijadas en "primas" sobre valores de referencia de mercado (normalmente, primas pactadas con relación a la cotización de ese producto en el mercado de Chicago), verificó la razonabilidad de dicha "prima" con similar procedimiento."

"Para un mayor detalle señala que de las 154 operaciones descriptas (las más relevantes del ejercicio), se verifican 56 casos cuyos precios se encuentran dentro del rango de valores de mercado del día en que se fijaron los precios, 86 casos en las que el precio obtenido para esas ventas por Cargill Sucursal Uruguay fue superior al rango de valores de mercado del día en que se fijaron los precios (representados ese excedente un mayor ingreso de $... o un 3.04% del monto total facturado en las operaciones analizadas) y 12 casos en las que el precio obtenido por la Sucursal fue inferior al rango de valores de mercado del día de fijación de precios (representando ese defecto un menor ingreso de $... o 0,15% del precio total facturado en las operaciones

analizadas).”

“Similar procedimiento ha realizado para los ejercicios 2001 y 2002.”

En base a la revisión realizada, el empleo de la fecha de concertación no sólo se presenta correcta a nivel conceptual –por los argumentos vertidos en el presente pronunciamiento- sino que también es razonable en los resultados numéricos que arroja sobre las operaciones impugnadas.

Sin perjuicio de lo hasta aquí resuelto vale aclarar que, aún validando el criterio fiscal ello implicaría necesariamente valorizar todas las ventas de la Sucursal de acuerdo a los precios vigentes al momento del embarque, y no -como lo pretende la inspección- sólo en los casos donde la comparación arroja un resultado mayor al precio de concertación.

Dicho temperamento encuentra sus fundamentos en el dictamen de la Procuración General de la Nación relativo a la causa "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Nidera S.A. c/ DGI s/ varios", donde se determinó que la posibilidad de computar únicamente las operaciones favorables al Fisco, y simultáneamente desechar las desfavorables, recién fue permitido por el Congreso Nacional a partir del 22/10/03 por la ley 25.784, por lo que -sin abrir aquí juicio sobre su constitucionalidad- su aplicación implicaría darle una vigencia retroactiva de la cual carecería. Ello en consonancia con lo establecido por la invocada modificación, que en su artículo 2° párrafo segundo reza: *“No obstante lo indicado en el párrafo anterior, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valuar la operación.”*

Siguiendo este razonamiento, adquiere relevancia lo contestado en el punto 18 del mentado informe*: “…los valores a los que se arribaría valorizando todas las operaciones de Cargill Uruguay, al precio comparable a la fecha de embarque, sería inferior al total facturado por Cargill Uruguay en los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002.”*

Como corolario, podemos decir que ya sea por un modo u otro la pretensión del Fisco Nacional no puede prosperar. Por lo tanto, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, para los periodos fiscales 2000 a 2002, cabe estarse a los precios de la fecha de concertación de las operaciones de exportación celebradas por la actora.

X.- Que bajo tales premisas y teniendo en cuentas los argumentos vertidos sobre el ajuste proyectado por la autoridad fiscal, se presenta como necesario dilucidar si en el presente caso se ha aplicado el “sexto método”, ya que de haber ocurrido, estaríamos en presencia de una aplicación retroactiva de la norma.

A los efectos de adentrarnos en el planteo resulta indispensable examinar el mismo a la luz de los antecedentes relativos a la sanción de la norma y los casos en los que procede su aplicación, de acuerdo a lo indicado por la doctrina especializada (ver en este sentido el “Manual de Precios de Transferencias en Argentina” de Cecilia Goldemberg, Editorial La Ley Edición 2007, páginas 360 a 364).

La incorporación del mencionado método se originó en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) como consecuencia de las fiscalizaciones llevadas a cabo en el sector cerealero, a través de las cuales habrían quedado al descubierto evidencias –según manifestaron funcionarios de ese ente- de que existía triangulación de ventas al exterior por medio de intermediarios a los que denominaban empresas “fantasmas” o “pantalla”, a consecuencia de lo cual una parte importante de la utilidad que, en principio, debía considerarse como de fuente argentina, quedaba localizada en el exterior.

En las situaciones objetadas, la mercadería adquirida por el intermediario del exterior nunca ingresaba físicamente al país de residencia de este último, sino que se destinaba a un país distinto, indicado por el adquirente del intermediario.

No existe norma que impida comercializar los productos utilizando la figura de intermediario, ni podría el organismo tributario considerar a las transacciones efectuadas como inexistentes o ineficaces excepto que una disposición legal así lo disponga, pues tanto el vendedor como el comprador tienen personería y capacidad para contratar y obligarse. Por tal razón, la solución aportada por la ley 25.784 no ataca a la transacción en su validez comercial, sino que somete el precio acordado a un método de valuación que –a los fines exclusivos del impuesto a las ganancias- se traduce en asignarles un precio que prescinde totalmente de las condiciones pactadas, en particular no considera un aspecto esencial en la determinación del precio, cual es el momento en el que se concertó la operación.

En resumen, la reforma implica captar materia imponible que, conforme a la estructura de las operaciones, sería atribuible al trader domiciliado en el exterior y no al exportador argentino. El mayor valor generado por la fluctuación de precios en el período que sigue al acuerdo de voluntades, que responde a las negociaciones posteriores que se concreten en cabeza del trader y no del exportador argentino, sea que respondan a operaciones de compraventa o a cambios de posiciones en mercados de futuros, quedará total o parcialmente incorporado a la materia imponible de fuente argentina. Ello se logra computando un precio figurativo o ficticio (con relación a la operación que se somete al sexto método) constituido por el precio de mercado transparente a la fecha de embarque, siempre que éste supere el precio acordado por las partes.

Éste parámetro de referencia se encontraba determinado por el precio índice fijado diariamente por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos (SAGPyA) que es el que controla la base imponible para el ingreso de los tributos aduaneros sobre las exportaciones. El argumento de sostén fue que dicho precio no podía ser manipulado por los contribuyentes, en tanto es el mismo Gobierno quien lo fija sobre la base de información brindada por los distintos mercados transparentes, conforme lo establecido por la Resolución N° 331/01 de la SAGPyA.

Como resultado final, este mecanismo aplicará siempre a favor del Fisco, ya que debe tomarse en todos los casos el mayor de los precios (convenido entre las partes vs. día de carga de la mercadería), siendo que para el resto de los métodos, aludidos en la ley, no existe tal limitación cuando los mismos no se adaptan al principio arm’s length.

La finalidad de la incorporación del sexto método fue *“brindar a la administración tributaria una herramienta que le permita neutralizar de manera ágil y rápida, operatorias en las que a través de la interposición de intermediarios internacionales, se deslocaliza parte del beneficio atribuible a dicha fuente proveniente de la exportación de bienes con cotización conocida en mercados transparentes.”* (vide Considerando, quinto párrafo, Decreto 916/04).

La norma en estudio –art. 15 sexto párrafo de la LIG- determina las condiciones correspondientes para que el método en cuestión sea aplicable, a saber: a) debe tratarse de exportaciones realizadas a sujetos vinculados (supuesto que se encuentra extendido en su alcance por el artículo 21.7 del decreto reglamentario, al contemplar todas las exportaciones donde intervengan intermediarios internacionales que no cumplan los requisitos descriptos por los incisos a), b) y c) del octavo párrafo del artículo 15 de la ley); b) el objeto de las exportaciones se limita a: cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados y, en general, bienes con cotización conocida bajo la denominación de commodities; y c) debe intervenir en la transacción un

intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería.

Ello así, se puede colegir con claridad que las situaciones involucradas son todas aquellas en las que el destinatario de los bienes, es decir el sujeto al que van dirigidos los productos embarcados en Argentina (importador del exterior) es un sujeto distinto de quien reviste el carácter de adquirente de los productos frente al exportador argentino, y por tanto, del sujeto a quién éste dirige la documentación comercial.

En consonancias con los principios enunciados y considerando la génesis de la técnica sometida a debate en los presentes autos, es que deben evaluarse las circunstancias imperantes en el caso.

Bajo esta óptica se aprecia que: a) los bienes exportados fueron definidos como commodities; b) la firma poseía un establecimiento estable (sucursal) que cumplía el rol de intermediario, cuya ganancia –dada por la diferencia entre el precio de venta facturado al destinatario efectivo o a otro intermediario y el de adquisición al exportador- pese a calificar como de fuente extranjera –cfr. Art 129 de la LIG- fue incorporada por la actuación –en el Anexo II- como ganancias fuente de argentina; c) la mercadería vendida por CSA a dicho establecimiento no ingresó a los puertos de la República Oriental del Uruguay, tal como evidencian los permisos de embarque (vide punto 1 del informe contable obrante a fs. 3117); d) se prescindió de la fecha de cierre de cada negocio, aun cuando una armónica interpretación del plexo normativo aplicable y de los principios generales de precios de transferencia - ponderación de activos, riesgos y funciones- llevan a confirmar a dicho momento como el relevante a los efectos de validar el valor de las exportaciones realizadas a sujetos vinculados. Vale decir que la auditoría fiscal en las resoluciones apeladas expresa*: **“Que si bien no surge del artículo 15 de la Ley N° 25.063 como parámetro de comparación para determinar la ganancia, el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga y embarque de a mercadería,** no debe soslayar la responsable que el artículo 10 del Dto. Reglamentario de la ley de marras establece que las exportaciones se configuran al momento de la salida (al extranjero) de bienes desde la plataforma continental.”* El destacado me pertenece. (verbigracia Resolución N° 173/2005 fs. 118); e) la selección de las operaciones practicada por la administración se restringe sólo a aquellas donde le resulta favorable el ajuste a precios oficiales a la fecha de embarque, pero cuando esa comparación no es conveniente (porque el valor adoptado como referencia es inferior al pactado), abandona su propio criterio dejando incólume el precio concertado; y f) la inspección fiscal le otorgó a los traders, clientes de la Sucursal, la condición de sujetos vinculados apartándose de las definiciones legales contenidas en los artículos 128 y 130 de la LIG. Al respecto alegó*: “…el análisis de la independencia del cliente de CROU se basó en el criterio de evaluar el destino de la documentación en concordancia con el destino físico del producto… que en algunas operaciones efectuadas con grandes cerealeras, estas fueron consideradas “traders” … la aplicación del criterio señalado, ha indicado que dichos traders operaron en forma similar a un sujeto vinculado”* (ver Resolución N° 66/2007 página 23).

A la vista de las observaciones que anteceden y considerando que las mismas encajan perfectamente en el sexto método descripto, podemos afirmar, en esta oportunidad, que el Fisco intenta aplicar una legislación extemporánea en una situación anterior a la creación de la norma.

La solución adoptada guarda sustancial congruencia con lo manifestado por el propio organismo al decir reiteradamente: *“Que este Ente Fiscal ha convalidado el aspecto temporal de medición para el período fiscal 2001 –Valor informado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación de la Nación a fecha de cumplido de embarque- por entender que, se ha configurado legalmente en dicha oportunidad la exportación de los activos objeto de la transacción, tal cual emerge de las previsiones de la ley de tributo.* ***Ello con independencia de que, la normativa de marras haya reafirmado para períodos posteriores, la aplicabilidad de dicho momento, a efectos del análisis de la comparabilidad de los precios de transferencia****.”* El destacado me

pertenece (ver, por ejemplo, fs. 626 de la Resolución 90/2006).

Si bien le compete a la AFIP investigar cualquier alteración en los precios de exportación, que se traduzcan en menores ingresos, no puede justificarse que cualquier técnica resulte válida, siendo que en la materia específica existen métodos explícitos y determinados por la propia ley, para cerciorarse que la hipótesis vertida es cierta.

Es que, así como el ente recaudador no se encuentra obligado a aceptar sin más los valores de transacción declarados que resulten irrazonables o arbitrarios, tampoco se encuentra habilitado -empleando mecanismos a su sola discreción y con prescindencia de las secuencias normativamente establecidas- a fijar valores que adolezcan de similares deficiencias (confr. Sala II Expte. Nº 43.075/2011 “Daimlerchrysler Argentina SA (TF 204936-I) c/ DGI”, del 13/11/2012; Sala I, doctr. fallos del 27/8/98 “Belvedere A.” y “Kossacoff”).

XI.- Que en el tercer ajuste –inherente al año 2002- el conflicto se ciñe a dos exportaciones de aceite de soja a Rusia, las cuales originalmente se iban a realizar por intermedio de su Sucursal en Uruguay y Cargill Internacional S.A., pero con posterioridad, a solicitud del cliente, la mercadería fue facturada directamente a éste por CRA.

En el marco de la citada operatoria, CROU emitió igualmente las facturas de venta a Cargill Internacional S.A., y para anularlas utilizó la modalidad de refacturación de Cargill Internacional S.A. a CROU. Estas dos operaciones, de acuerdo a las observaciones formuladas, fueron realizadas por distintos valores, siendo la venta de CROU de menor valor que la recompra, por lo que se generó un resultado negativo que no se fundamenta en una operación real.

De la lectura del recurso no se vislumbra que la actora haya ofrecido prueba alguna tendiente a demostrar una situación contraria, o justificado a través de la dialéctica las diferencias detectadas, por lo tanto, sus dichos se presentan como meras afirmaciones dogmáticas carentes de virtualidad para quitar validez al obrar fiscal; así pues voto por confirmar el presente ajuste, más sus intereses.

XII.- Que, en cuanto a la sanción aplicada respecto del ajuste mencionado en el Considerando XI, el art. 45 de la ley procedimental exige para su configuración la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir, la existencia del elemento subjetivo.

En lo que se refiere al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

En lo que toca al elemento subjetivo, resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que corresponde confirmar la sanción aplicada.

XIII.- Que a tenor de lo expuesto en los Considerandos precedentes corresponde confirmar parcialmente las Resoluciones Nros. 66/2007 y 38/2014, y en consecuencia ordenar a la AFIP-DGI que practique la reliquidación, de acuerdo a las pautas desarrolladas en el Considerando XI y XII.

Sobre el resto de las determinaciones –identificadas bajo los números 173/2005, 90/2006, 59/2008, 37/2014, 36/2014 y 39/2014- voto por su revocación total.

XIV.- Que por último, en atención a la complejidad de la cuestión debatida, los aspectos jurídicos y técnicos controvertidos, más las particularidades del caso, las costas se distribuyen por su orden (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la nulidad opuesta por la actora, respecto del expediente Nº 29.235-I, con costas.

2º) Revocar las Resoluciones Nros. 173/2005, 90/2006, 59/2008, 37/2014, 36/2014, y 39/2014.

3°) Confirmar parcialmente las Resoluciones Nros. 66/2007 y 38/2014, conforme lo resuelto en el Considerando XI y XII.

4°) Ordenar a la AFIP-DGI para que en el término de treinta (30) días practique la reliquidación de las Resoluciones Nros. 66/2007 y 38/2014, de acuerdo a lo dicho en el Considerando XIII.

5°) Las costas se imponen en el orden causado.

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 devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.27 16:00:33 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.27 16:18:02 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.27 16:18:02 -03:00