República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-42124632-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Abril de 2024

Referencia: Brightstar Fueguina SA. Ganancias. Sobrefacturación. Area Aduanera Especial

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte. N° 36.953-I, caratulado: "**BRIGHTSTAR FUEGUINA S.A** s/apelación.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 49/75 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 30 de octubre de 2012, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2005, con más intereses resarcitorios. Asimismo, se difiere el juzgamiento de la conducta con sustento en el artículo 20 de la ley 24.769.

Explica que su recurso se divide en cuestiones procesales, sustantivas y liquidatorias.

El cuestionamiento procesal se dirige a impugnar la denegatoria al acceso al Cuerpo Anexo VII de las actuaciones administrativas, que se sustentó en el secreto fiscal. Entiende que esta denegatoria vulnera la garantía del debido proceso, que deriva – a su criterio- en la improcedencia del ajuste. Dice que al tomar vista y advertir que no se pusieron todas las actuaciones a su disposición, presentó un nuevo pedido de vista que el Fisco rechazó mediante Resolución 90/12. En dicho acto, la administración reposa su resolución denegatoria en el artículo 101 de la ley 11.683 –t.v.- y que con respecto a la información brindada por la Dirección Regional Aduanera de Comodoro Rivadavia mediante soporte óptico, tampoco puede concederse vista toda vez que corresponde a información obtenida en la etapa fiscalizadora e involucra a varios contribuyentes.

No obstante ello, estima que no se advierten razones válidas que habiliten al ente fiscal a permitir el acceso a actuaciones que involucren a un tercero y no a otro.

Cuestiona que el Fisco Nacional alegue que la información obrante en los cuerpos a los que no se permitió tomar vista no fue utilizada para la determinación dado que entiende que eso será materia que deberá dilucidar ella misma en oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Explica que más allá de lo alegado por el Fisco, lo cierto es que la información contenida en dichos cuerpos forma parte de las actuaciones administrativas y que no fueron declaradas secretas en los términos del artículo 38 del decreto reglamentario de la ley 19.549. De ello colige que si no fue descartada por el fisco ni fue declarada reservada, debió tener acceso a fin de no vulnerarse su derecho de defensa. Es más, agrega, la información contenida en el Cuerpo VII fue utilizada a los fines de determinar su obligación tributaria.

Tampoco acepta los argumentos en los que basa la administración fiscal el rechazo al acceso a la información remitida en CD desde la Dirección Regional Aduanera de Comodoro Rivadavia, por cuanto entiende que no resulta atendible el argumento fiscal que sostiene que es actividad desarrollada con anterioridad a su fiscalización. Más, dice, las actuaciones en las que se remitió dicha información forman parte de su fiscalización. Señala que la diferencia radica en que la incorporada a sus actuaciones se hizo en soporte papel mientras que la información fue acompañada en soporte digital. De allí que a su criterio, la negativa radica tan sólo en el instrumento en que obra la información.

Destaca que la información es trascendental, tal como surge de los propios dichos de los funcionarios actuantes (Cuerpo VIII). En consecuencia, considera que la falta de exhibición de la información contenida en el CD impidió que pudiera pronunciarse sobre ella y por ello, vulneró su derecho de defensa.

Expone luego los diversos argumentos con los que justifica su defensa de fondo, los que aclara se dirigen a cuestionar la conclusión de que hubo abuso del Régimen aplicable. Sobre el particular, explica que el reglamento presume que existe abuso del régimen a partir de dos presupuestos, la vinculación entre la compañía del Área Aduanera Especial (AAE) y del territorio continental (TCN) y la reventa por parte de esta última empresa, de los bienes adquiridos, a un precio de reventa inferior al precio efectivo de venta. Sobre esa premisa, se ajusta el precio de venta de la compañía, considerando que el 85 % del precio efectivo de venta corresponde al área aduanera especial y el 15% restante, por exclusión, Precio del Territorio Continental.

Entiende que a través de la demostración de los precios de mercado y de la política de subsidios, acreditará que las operaciones no buscaron manipular los beneficios del régimen.

Desarrolla la crítica que realiza al criterio fiscal y esboza sus argumentos de defensa.

En primer término dice que la condición de mercado de sus precios demuestra que no existió abuso en la utilización del régimen. Dice que para el fisco, la cuestión se basa en la comprobación efectiva de que el precio de reventa en el Territorio Continental es inferior al de compra en la provincia de Tierra del Fuego, siendo indiferente la condición o no de mercado de sus precios.

Explica que la reglamentación brinda definiciones de vinculación entre las empresas radicadas en el Territorio Continental y en el Área Aduanera Especial, entre las que se encuentra el supuesto en que el sujeto radicado en la Isla realiza más del 60% de sus ventas al sujeto radicado en el Territorio Continental. Dicha presunción, agrega, busca evitar que las partes integrantes de un mismo conjunto económico manipulen el régimen y asignen arbitrariamente la base imponible para gozar de la exención y correlativamente reducir la carga tributaria en el Territorio continental donde no existen beneficios.

Considera que aquella reglamentación del régimen promocional guarda cierta relación con la normativa vinculada a Precios de Transferencia. Dichas normas, señala, permiten al ente fiscal determinar el resultado impositivo de fuente argentina cuando, empresas vinculadas transfieren base imponible a jurisdicciones con una merma tributaria, a través de la manipulación de sus precios. Sin embargo, aclara, si la empresa radicada en el país logra demostrar, mediante la aplicación de los métodos mencionados en la propia ley del impuesto, que los

precios o márgenes de utilidad pactados u obtenidos son similares a aquellos fijados u obtenidos entre partes independientes, no se podrá ajustar el resultado impositivo y si aceptar que aquellas operaciones respetan los estándares de mercado.

Es así que traslada dichos conceptos al régimen bajo examen y puntualiza que la cuestión en estudio es idéntica. En efecto, expone que si ante la presunta vinculación económica (en el caso, que la recurrente haya realizado más del 60% de sus ventas a Telefónica Móviles Argentina S.A. y la existencia de un precio de venta inferior al precio de compra), las partes tienen la posibilidad de demostrar que no existió vinculación económica que haga derivar en un abuso o manipulación del régimen y la consiguiente asignación arbitraria de base imponible al territorio con menor carga tributaria. Por ello, contradice la decisión fiscal que no contempla relevante la condición de precio de mercado a los pactados, pues entiende que con ello acreditará que no existió asignación de ganancias a la jurisdicción con menor carga tributaria.

Interpreta que aun cuando haya realizado más del 60% de sus ventas a Telefónica Móviles Argentina S.A., la presunción de abuso del régimen admite prueba en contrario. Ello por cuanto el reglamento infiere, a partir de dos hechos ciertos (volumen de ventas superior al 60% y precio de reventa inferior al efectivo de venta) que existe una manipulación del Régimen y por tal motivo, redefine el precio de venta atribuyendo el 85 % al área aduanera especial y, por exclusión, el 15% restante al territorio continental. Por ello, destaca, su actividad probatoria se destinó y destinará a acreditar que su precio de venta es de mercado así como que el precio de reventa de su cliente obedece a una práctica aplicada globalmente en el mercado de la telefonía celular.

Ilustra sobre el concepto doctrinario de “presunción *iure et de iure”* para diferenciarla de la “presunción iuris tantum”, para concluir que la normativa refiere a ésta última, es decir, que admite prueba en contrario. Y ello, por cuanto cada vez que el legislador quiso darle carácter de presunción iure et de iure lo dijo expresamente, lo que no sucede en la especie.

Amén de ello, afirma que no existe comunidad de intereses entre las empresas involucradas –elemento que entiende fundamental para la procedencia de la presunción- toda vez que se trata de dos empresas independientes que no pertenecen al mismo grupo económico. Situación ésta aceptada por la administración.

Subsidiariamente plantea la inconstitucionalidad de las normas que establecieron la cláusula anti abuso en caso de que este Tribunal entendiera que aquellas son iure et de iure. Sobre esta cuestión, razona que no se puede restringir la aplicabilidad de un régimen promocional creado por ley, regular la base imponible, exenciones, etc. por una delegación legislativa.

Describe el negocio de la venta de telefonía móvil que desarrolla su cliente, TMA, aclarando que ha desarrollado un esquema reconocido mundialmente, que consiste en subsidiar el precio de los teléfonos celulares para lograr una mayor penetración en el mercado y así maximizar las utilidades derivadas de la venta de servicios de telefonía celular aspecto que desvirtúa la existencia de abuso del régimen que alega el Fisco Nacional.

Explica que en el negocio intervienen tres partes, a saber: los fabricantes de los teléfonos celulares, los operadores de telefonía celular y los usuarios. Los fabricantes negocian con los operadores de telefonía celular, a quienes les venden sus productos.

Por su parte, los operadores de telefonía celular dirigen su actividad a la prestación de servicios a sus clientes y su ganancia radica en la venta de minutos de comunicaciones telefónicas y de servicios y no en la venta de equipos. En rigor, dice, cada vez que vende un equipo, absorbe una pérdida, que en el mercado se denomina subsidio. En definitiva -afirma- la venta de equipos para los prestadores de servicios de telefonía resultan meros

instrumentos para lograr la prestación de servicios, los que no se limitan a llamados telefónicos sino que incluyen otras prestaciones y facilidades, que tienen un costo adicional para el cliente, y es ahí donde radica el negocio.

Expone que el servicio de los operadores de telefonía –sea fija o móvil- se realiza a través de licencias que otorgan los respectivos organismos nacionales, razón que limita la cantidad de empresas involucradas en la prestación. En ese mercado, señala, para subsistir las empresas deben seguir prácticas comerciales agresivas y generalmente siguen (mundialmente) la ecuación de: se pierde con la venta de los equipos y se gana con la venta del servicio. En ese sentido, afirma que todas las compañías que operan en el país siguen el mismo camino empresarial: venden los equipos a precios más bajos que los que los compran para captar clientes con los abonos, extremos que se encuentran probados a su criterio.

Explica que la migración de tecnología en este tipo de negocios hace que el subsidio de equipos permita adquirir una masa crítica de usuarios suficiente para cubrir las inversiones iniciales y comenzar el ciclo de retroalimentación que implica que a más clientes, baja proporcionalmente el costo del servicio que conlleva el aumenta el margen de subsidios. Sostiene que se debe tener en cuenta que para la prestación del servicio a un solo cliente se necesita infraestructura mínima que –una vez instalada- se usa para prestar el servicio a más usuarios.

Destaca que el modelo del subsidio aumenta en la medida que las distintas operadoras tienen menos diferencias entre sí, pues es un mercado en el que los servicios son casi idénticos entre las distintas empresas competidoras. Por ello, dice, los competidores no pueden aumentar los precios so pena de perder clientes.

Afirma que la propia Cámara que nuclea las empresas del sector reconoce la existencia del subsidio de equipos como característica del sector.

Efectúa una reseña sobre la utilización del sistema de subsidios en diferentes países.

Luego ilustra sobre la forma de comercialización de Telefónica Móviles Argentina S.A. Sobre el particular, refiere que aquella firma posee una amplia red de proveedores de teléfonos de distintas marcas y a todos los comercializa siguiendo el mismo esquema que explicara, aun cuando sus proveedores no tengan los beneficios del régimen establecido en la Ley 19.640.

Manifiesta que no es el único proveedor de teléfonos marca “Motorola”, aunque todos esos equipos tienen el mismo esquema de comercialización. Finalmente, señala que es la única empresa radicada en Tierra del Fuego, pero el esquema es igual para todos los equipos, sin importar la marca o el proveedor.

Realiza un cuadro en el que enumera las características de diversas órdenes de compra realizadas en el año 2006 por parte de Telefónica y otro en el que explica cómo funciona el negocio de comercialización de equipos y servicios por parte de todas las empresas proveedoras del servicio de telefonía móvil. Así, concluye que: 1) las tres compañías subsidiaron la venta de terminales, lo que demuestra que el subsidio es una práctica comercial habitual en el mercado de los operadores de telefonía celular; 2) los subsidios, en todos los casos, durante los períodos 2004 y 2005, aumentaron; 3) los promedios de subsidios por unidades fue bastante similar, a saber: TMA: 167,5; Claro: 166,5 y Personal: 102 y 4) las tres compañías recuperaron el costo de los subsidios en tiempos muy breves. Advierte que el mayor valor es el de 4,60 meses en el caso de TMA y Claro para el año 2004 y en promedio total, se tardó 4,05 meses en recuperar el costo del subsidio.

Asimismo, destaca que los subsidios están expuestos en los Estados Contables; en los contratos que celebra TMA con sus clientes y las campañas comerciales.

Señala que yerra el ente fiscal al sostener que el precio efectivo de reventa de TMA es inferior al precio efectivo de venta de Brighstar Fueguina S.A. Dice que toda vez que la norma no define al precio efectivo de reventa, su análisis debe ser cuidadoso para no castigar una situación que no fue prevista. Luego de recurrir a sus definiciones, diferencia precio nominal de precio efectivo. Define al primero como aquel que surge de la factura, que en el caso de autos, se encuentra rebajado por la explicada política comercial.

En tanto para definir al precio efectivo, distingue las situaciones. En el caso de clientes que compran el equipo con abono, el precio efectivo será el precio nominal más el precio de los servicios que el cliente tiene que pagar a TMA.

En los casos en que el cliente compra sólo el equipo, el precio efectivo de reventa es superior al nominal. Esta situación se advierte, aclara, en los casos en los que los clientes adquieren el servicio de tarjetas prepagas.

De tal forma, asevera, queda demostrado que en la relación entre Brighstar, TMA y sus clientes, el precio efectivo de reventa nunca es inferior al precio efectivo de venta, pues el primero tiene el componente "servicios" que presta TMA.

Subsidiariamente cuestiona la forma en que se liquidó el impuesto a las ganancias. Sus argumentos residen en que del 15% del precio de venta atribuido al continente, deben deducirse costos y gastos proporcionales incurridos o devengados en el Área Aduanera Especial y en el Territorio Continental Nacional, en tanto la reglamentación nada dispuso al respecto. Por ello, corresponde aplicar las normas de la ley del gravamen, su decreto reglamentario y normas concordantes.

Cuestiona la inclusión del impuesto al valor agregado en la base imponible. Ello, con sustento en que el precio efectivo de venta es idéntico al precio neto de la ley de IVA, por lo que no corresponda que lo contenga.

Finalmente, sostiene que la ganancia gravada debe calcularse teniendo en consideración el precio de venta de los bienes que el fisco probó que fueron revendidos en el Territorio Continental Nacional a un precio efectivo de reventa inferior al precio efectivo de venta y no sobre la totalidad de las ventas.

Expone luego otras cuestiones, que a su juicio, merecen resaltarse. Entre ellas, dice que le asiste razón al Fisco en cuanto a que se encuentra imposibilitado a expedirse sobre la constitucionalidad de una norma, más señala que debe buscar una interpretación que armonice las normas en juego con los principios constitucionales vigentes. Y esa interpretación indica que los costos y gastos son deducibles del 15% del precio atribuible al Territorio Continental, pues de lo contrario, vía decreto se estaría desnaturalizando del gravamen.

Se agravia de la resolución que rechazó las medidas probatorias ofrecidas en la instancia determinativa.

Menciona el rechazo de la denuncia penal efectuada.

Cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios. Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 94/126 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme el acto apelado. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 137 se abre la causa a prueba. A fojas 1303 se elevan los autos a consideración de la sala

“A” y a fojas 1304 se ponen los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 1307/1310vta., no habiendo hecho uso la recurrente de aquel derecho. A fojas 1313 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del Informe Final de Inspección que obra a fs. 177/184 del Cuerpo Principal I de las actuaciones administrativas acompañadas, la fiscalización a la empresa se inició a raíz de información recibida de Agencia Ushuaia, respecto de la remisión por parte de la firma, de telefonía celular a precios aduaneros superiores a los que ofrecen las operadoras en el Territorio Continental Nacional, situación ésta que constituyó la primera hipótesis de investigación, con el objeto de determinar la potencial existencia de “vinculación económica” entre el productor y clientes en los términos específicos del régimen estipulado por la ley 19640 y su marco regulatorio. Es dable destacar que la firma Brighstar Fueguina S.A. es una empresa que se dedica al ensamble de aparatos telefónicos celulares, principalmente, Motorola, desarrollando su actividad en la planta ubicada en la ciudad de Río Grande, Tierra del Fuego, siendo sus principales clientes, Telefónica Móviles Argentina S.A. (Movistar) y Compañía de Teléfonos del Interior S.A. (CTI)

En atención a ello, se inició una investigación en la firma “Telefónica Móviles Argentina S.A.”, considerando que esta empresa es la principal cliente de la recurrente durante el año 2005. Así, en las actuaciones que se originaron en la OI Nº 214.834 practicada a dicha empresa, se comprobó que el precio efectivo de reventa de los teléfonos celulares adquiridos a Brighstar Fueguina S.A. fue inferior a su costo de adquisición.

En atención a que la legislación que rige la actividad de la actora, productora en el área aduanera especial, impone límites respecto del impuesto a las ganancias, específicamente, que en caso de verificarse vinculación económica con sus clientes, a los efectos de la exención prevista en dicho impuesto, se consideró que el 15% del precio efectivo de venta, al no considerarse precio de venta del área aduanera especial, no se encontraba alcanzado por dichos beneficios. Para así concluir, se observó que la propia normativa establece que existe vinculación económica entre las partes cuando la empresa radicada en el AAE realiza más de 60% del total de sus ventas a una o varias empresas radicadas en el territorio continental de la nación. Extremos ambos que se consideraron acreditados por la administración fiscal.

Resulta imperioso relatar la auditoría llevada adelante por los funcionarios fiscales que concluyeron en la necesidad de realizar un procedimiento determinativo que concluyó en el acto impugnado.

Es así que de los registros, facturas de venta, notas de crédito y débito y papeles de trabajo utilizados para la confección de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del año 2005, se relevaron los totales mensuales de los Subdiarios IVA Ventas (fs. 17), para luego analizar a los dos clientes que –en principio- se consideraron “vinculados económicamente” en función de la normativa aplicable (Fs. 123 a 131).

También se relevaron los totales mensuales de los Subdiarios IVA/Ventas/Compras y se compararon los importes declarados en las DDJJ de IVA, surgiendo diferencias en las compras que se corresponden al cómputo de un crédito fiscal presunto (fs. 102/104).

Se conciliaron por el año 2005, los ingresos totales exteriorizados en el Estado de Resultados de los Estados Contables con las ventas totales (Neto + IVA) de los subdiarios IVA Ventas, surgiendo diferencia que corresponden a Notas de Crédito/Débito por diferencial cambiario y Provisión de Descuentos a otorgarse entre otros conceptos (fs. 105/108).

Se conciliaron las facturas de ventas registradas en los subdiarios IVA Ventas con las registraciones en el libro Diario General, verificándose que todas las facturas fueron imputadas como ingresos de la firma en el

Balance General de Ejercicio 2005.

A partir de los elementos reunidos en la específica auditoría que se realizó en la contribuyente "Telefónica Móviles Argentina S.A.", se comprobar que esta comercializó los teléfonos adquiridos a la recurrente a un precio inferior al que los adquirió. Dicha información obra en el cuerpo V de las actuaciones administrativas acompañadas. Es así que a partir de ella se correlacionaron los precios de venta de los productos Motorola desde Brighstar Fueguina S.A. a Telefónica Comunicaciones Móviles, con el precio a consumidores finales por parte de los distintos agentes oficiales de TCM (vid. información que obra a fs. 208/252 y 254 del Cuerpo V de las a.a.). Se señala que en el caso del modelo Motorola V 300, en las facturas tipo B emitidas por los agentes oficiales a los consumidores finales, el precio de reventa es inferior al costo de adquisición de los equipos a la recurrente (papeles de trabajo obrante a fs. 138 del cuerpo principal).

Los actuantes revisaron luego los porcentajes de venta a cada cliente, obteniendo para el período bajo testeo, lo siguiente: TFM, 75%; CTI, 15,39%; Garbarino S.A., 3,38%; Frávega, 1,40%; BazBazar Avenida S.A., 0,66%; Megatone S.A., 0,66%, Carcarsa S.A., 0,42%; A Novo Argentina, 0,19%; Enterteainment Depot S.A., 0,17%; Mach Electronics S.A., 0,17% y Brighstar Argentina S.A., 0,01%. A casi idénticos porcentajes se arribó con las ventas totales y netas por cada cliente, transformadas a pesos (incluidas bonificaciones, ajustes cambiarios, devoluciones, etc) (vid. fs. 180).

De allí que concluyó que de las ventas totales del año 2005, las realizadas a TCM S.A., superan el 77% de las totales que efectuara. Y a partir de ello, se consideró comprobado que la vinculación económica entre la recurrente y dicha empresa, en los términos del marco regulatorio de la ley 19.640, en tanto: a) la empresa del continente vende el producto adquirido a la recurrente a un precio menor al de compra y b) ha superado el porcentual de ventas del 60% con respecto a la facturación emitida hacia la misma compradora.

Bajo esas condiciones, se consideró como venta atribuible al Área Aduanera Especial el 85% del precio efectivo de venta realizada por el productor, lo que implica que el 15% constituye venta gravada en el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, explica el informe que para el cálculo de la base no alcanzada por los beneficios de la ley 19.640, se consideró el 15% de las ventas brutas de la recurrente a TMA, tomándose como base para la determinación del ajuste las ventas registradas en los libros IVA Ventas, coincidentes con las del balance, aportado por la propia recurrente durante el período enero/diciembre de 2005.

Puesto a conocimiento de la recurrente el ajuste proyectado y frente a su rechazo, se inició el procedimiento determinativo que culminó con el acto ahora en crisis.

V.- Que corresponde en primer término tratar los agravios dirigidos a obtener la nulidad de la resolución impugnada con sustento en diversos argumentos.

En primer término alega violación al derecho de defensa por cuanto no pudo tomar vista de la totalidad de las actuaciones administrativas dado que no le fue permitido el acceso al Cuerpo VII. A su turno, la representación fiscal manifiesta que se equivoca la recurrente al sostener que no puede el Fisco Nacional invocar el secreto fiscal para impedir el acceso a información que involucra a terceros y obtenida en la etapa investigativa, previa a la fiscalización, y que involucró a varios contribuyentes. Aduce también que la pretensión fiscal reposa en la documentación obrante en los antecedentes administrativos.

Cabe señalar la recurrente solicitó prórroga para presentar su defensa y solicitó vista de las actuaciones,

la que fue conferida mediante Resolución Nº 83/12 (vid. fs. 206 y 210/212 del cuerpo principal 2/2). Con posterioridad a haber tomado la vista, presentó nueva nota, solicitando se le permitiera el acceso al cuerpo Anexo VII, que no se encontraba disponible para su consulta. Asimismo, manifiesta que del relevamiento del cuerpo V 4/4 pudo constatar que la Dirección Regional Aduanera Comodoro Rivadavia, a requerimiento de la División Investigación, habría remitido información en soporte óptico (CD) que estima relevante para su defensa, por lo que solicitó vista de ambos antecedentes (vid. fs. 216, del cuerpo citado).

Dicha petición fue rechazada por la Administración mediante Resolución Nº 90/12, con fundamentos que se comparten. En efecto. La resolución que confirió vista de las actuaciones, expone los hechos y el derecho en que se sustenta el ajuste proyectado, exponiendo los elementos de prueba tenidos en cuenta así como las fojas en donde obran agregados. Asimismo, dicha resolución consta de cuatro Anexos en los que surgen listados con las ventas realizadas al cliente Telefónica Comunicaciones Móviles S.A. (Anexo I), el precio neto del producto V3 y Motorola modelo V3, que surge de la comparación de las ventas efectuadas por la recurrente a Telefónica Comunicaciones Móviles S.A. y de ésta última a los consumidores finales (Anexo II). Estas razones bastan para rechazar la defensa articulada.

No obstante, cabe agregar que se desprende de la resolución 90/12 que la información obrante en el Cuerpo Anexo VII se encuentra amparada por el artículo 101 de la ley 11.683 en tanto se corresponde con información de terceros, de contenido económico con trascendencia tributaria. Idéntica situación se observa con respecto a la información que obraba en el soporte óptico, que de acuerdo con lo informado por la administración se vinculaba con datos obtenidos durante la etapa de investigación, previa a la fiscalización.

En definitiva, la documentación y actuaciones puestas a disposición de la recurrente en oportunidad de tomar vista son las que se encuentran vinculadas con la determinación de oficio apelada, habiendo tomado conocimiento de todos los hechos y derecho tenidos en cuenta por el juez administrativo, razón por la cual corresponde corresponde rechazar la defensa opuesta.

VI.- Que la cuestión nuclear que debe resolver este Tribunal radica en definir si le asiste razón al ente fiscal, que consideró probada la existencia de sobrefacturación entre empresas vinculadas y que fue utilizada como medio para disminuir la carga tributaria con el consiguiente abuso de los beneficios fiscales que por aplicación de la ley 19.640, poseen las empresas radicadas en el Área Aduanera Especial. Para así concluir tuvo en cuenta la normativa regulatoria vinculada con el mencionado régimen.

Ello así, resulta imperioso recordar la normativa aplicable.

El artículo 1º de la ley 19.640 exime *"del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho Territorio, a: a) las personas de existencia visible; b) las sucesiones indivisas; c) las personas de existencia ideal" y aclara en su artículo 4, que "la exención a que se refiere el artículo 1 comprende, en particular, a: a) el impuesto a los réditos…"*, precedente del impuesto a las ganancias.

A su vez, mediante el Decreto Nº 615/1997 se modificó el Decreto Nº 1395/1994, dado que se advirtió conveniente en atención a las condiciones que se desenvuelven en las actividades y a los reclamos administrativos y judiciales "ratificar que los estímulos preexistentes a la actividad industrial en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, otorgados oportunamente en atención a las excepcionales condiciones de insularidad y distancia, alcanzan exclusivamente a los productores radicados en el Área Aduanera Especial".

El artículo 2º del citado Decreto, que sustituyó el artículo 7 del Decreto 1395/94, estableció que *"Las operaciones de venta de bienes en el Territorio Continental de la Nación que hayan acreditado su condición de originarios del Área Aduanera Especial, realizadas por empresas productoras radicadas en dicha Área, gozarán de la exención del ciento por ciento (100%) del Impuesto a las Ganancias prevista en el inciso a) del artículo 4º de la Ley 19.640. En ningún caso los gastos originados en el Territorio Continental de la Nación podrán ser deducibles a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias*

Tratándose de los casos en que se verifique la situación descripta en el cuarto párrafo del inciso b) del artículo 6º del Decreto Nº 1139/88 y a los efectos de la exención prevista en el inciso a) del artículo 4º de la ley 19.640, se considerará precio de venta del Área Aduanera Especial al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio efectivo de la venta realizada por el productor. Asimismo, el adquirente radicado en el Territorio Continental de la Nación deberá considerar el ochenta y cinco por ciento (85%) de su precio de venta a los efectos de la determinación del costo computable en el Impuesto a las Ganancias".

Dicho precepto establece que *"Tratándose de empresas vinculadas económicamente, cuando el precio efectivo de venta a que se refiere el primer párrafo del presente inciso supere el precio efectivo de reventa del mismo bien en el Territorio Continental de la Nación, el revendedor de que se trate sólo podrá computar como crédito fiscal –a los efectos del impuesto al valor agregado- el monto que resulte de aplicar la alícuota vigente sobre el ochenta y cinco por ciento (85%) del precio efectivo de reventa. Estas disposiciones serán también de aplicación cuando las ventas con festino al Territorio Continental de la Nación se realicen desde el Área Aduanera Especial o generen hechos imponibles en la misma"*.

A su turno, el artículo 8º del decreto 1395/1994 con la redacción dada por el mencionado decreto reza: *"A los fines del cuarto párrafo del inciso b) del artículo 6º del Decreto 1139/88 se considerará que existe vinculación económica cuando la empresa radicada en el Territorio Continental de la Nación participe directa o indirectamente en el control del capital o dirección de otra empresa radicada en el Área Aduanera Especial o viceversa, o en el caso que una persona o grupo de personas posean participación directa o indirecta en el control del capital o dirección de dos (2) empresas localizadas una en el Área Aduanera Especial y otra en el Territorio Continental de la Nación.*

"Sin perjuicio de lo expuesto en el párrafo anterior, se considerará también que existe vinculación económica cuando la empresa radicada en el Área Aduanera Especial realiza más del sesenta por ciento (60%) del total de sus ventas a una o varias empresas radicadas en el Territorio Continental de la Nación que constituyan un mismo conjunto económico. Dicho porcentaje, de corresponder, será de aplicación para cada línea de productos".

La normativa pretranscripta estableció –a mi modo de ver- una presunción que considera precio de venta del Área Aduanera Especial al 85% del precio efectivo de la venta efectuada, agregando que sólo el 85% del precio de reventa del adquirente radicado en el Territorio Continental Nacional podrá ser utilizado para la determinación del costo computable en el Impuesto a las Ganancias.

Para que proceda la aplicación de la presunción, deben configurarse dos situaciones: por un lado, que las empresas que operan en el Área Aduanera Especial y en el Territorio continental de la Nación se encuentren vinculadas y por el otro, que el precio efectivo de venta supere el precio efectivo de reventa del mismo bien en el TCN.

La propia normativa, como se vio, establece las condiciones para que se configure el supuesto de

vinculación, y distingue entre control jurídico y económico. El primero se dará cuando la empresa radicada en el Territorio Continental de la Nación participe directa o indirectamente en el control de capital o dirección de la empresa radicada en el Área Aduanera Especial o viceversa, o en el caso que una persona o grupo de personas posean participación directa o indirecta en el control del capital o dirección de dos empresas, localizadas una en el Área Aduanera Especial y otra, en el Territorio Continental de la Nación.

Por otra parte, instituye que la vinculación o control económico se considerará configurado, si la empresa radicada en el AAE realiza más del 60% del total de sus ventas a una o varias empresas radicadas en el TCN, aclarando que ese porcentaje será de aplicación para cada línea de productos.

Finalmente, la normativa exige para que el ente fiscal pueda aplicar la presunción mencionada, que el precio efectivo de venta sea superior al precio efectivo de reventa en el TCN.

El objeto tenido en cuenta por el decreto es evitar que las empresas que se encuentran radicadas en el AAE y por lo tanto exentas del gravamen, integrantes de un grupo económico con empresas radicadas en el TCN, operen haciendo abuso del régimen, al trasladar la base imponible para gozar de la exención y disminuir –como contrapartida- la carga tributaria en el Territorio.

Ello así, la cuestión a resolver queda sujeta a una cuestión de hecho y prueba. Por un lado, el ente fiscal deberá probar los hechos que den sustento a la aplicación de dicha norma presuntiva y por el otro, el contribuyente contará con la posibilidad de aportar elementos de prueba que destruyan los hechos considerados por el Fisco como soporte de su pretensión.

Pérez de Ayala, citando a D'Ors define a la presunción como *"el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado"*. De tal forma, *"ciertas presunciones pueden ser anuladas mediante el desarrollo de una prueba en la cual se acredite la falsedad de la presunción, es decir, la inexistencia del hecho que se presume –presunciones iuris tantum-, mientras que otras –presunciones iure et de iure (de derecho y por derecho)- no admiten ningún tipo de prueba tendiente a destruir el hecho presumido"* (Cfr. Navarrine y Asorey, "Presunciones y ficciones en el derecho tributario", Depalma, 2000, pág. 2).

Cabe recordar a esta altura, que nuestro Máximo Tribunal ha establecido que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen (Conf. Fallos 333.993, Considerando 12). En esa dirección, en dicho precedente destacó que como el legislador no dio "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por ley", corresponde exigir que a fin de obtener el fin que se procura, se respete el principio de razonabilidad de la ley, so pena de concluirse en la invalidez constitucional de las normas. Ello invariablemente conduce a admitir las medidas de prueba a fin de destruir los hechos que dan soporte a la aplicación de la presunción.

VII.- Que con base en lo expuesto, corresponde analizar los agravios y pruebas aportadas por la recurrente en tanto del relato efectuado, el *thema decidendum* refiere a comprobar efectivamente si el precio de reventa en el Territorio Continental de la Nación es inferior al de compra en la Provincia de Tierra del Fuego. Ello toda vez que ha quedado acreditado –y la recurrente no lo rebate- que las ventas totales de Brighstar Fueguina S.A. a Telefónica Móviles Argentina S.A. ascienden al 78,34%. Como se dijo, la recurrente considera que probará que el precio de reventa es el precio de mercado entre empresas independientes, aplicando las reglas de precios de transferencia.

Ante todo, debo destacar que no se comparte lo alegado por la actora en el sentido que la empresa Telefónica Móviles Argentina no revende el mismo bien que adquirió. En efecto, como señala el ente fiscal, no se advierte que la revendedora venda un bien distinto o que haya sufrido modificaciones, transformaciones, cambio o agregados que lo hayan transformado en otro bien. Y ello, en tanto no puede considerarse a la prestación del servicio de telecomunicaciones móviles como parte integrante del "bien" adquirido. En efecto. Aquél servicio es eso, y no un bien, que incluso se factura por separado y se encuentra vinculado con el consumo del cliente.

Y ello surge de las cláusulas de la solicitud de servicios acompañada como prueba documental y cuya autenticidad es ratificada por la empresa Telefónica Móviles Argentina S.A. (vid. fs. 587/588). En la cláusula 6 de ese instrumento se señala que: "El equipo a conectar al SCM podrá ser provisto por el Cliente, o entregado por movistar, en el carácter indicado en el frente de la solicitud. A los efectos de esta cláusula, por Equipo se entenderá no solamente al Equipo o transceptor, sino también al chip movistar y a los accesorios (tales como cargadores y baterías) provistos con el mismo" y en la cláusula 7 se fijan las condiciones del contrato. Así, se explica que este está compuesto por "…un abono mensual que puede, o no, incluir minutos de tiempo en el aire (uso de la red del SCM de movistar). El cliente deberá pagar, por adelantado el abono, los cargos administrativos (que incluye, entre otros conceptos, la impresión, ensobrado, distribución, envío o puesta a disposición por cualquier medio, de las facturas emitidas y/u otros cargos incluidos, y los servicios de valor agregado (SVA) contratados por el cliente, si fuere el caso; y por mes vencido –según las condiciones Comerciales de movistar y la reglamentación que en su momento estuvieren vigentes, los minutos de tiempo en el aire excedentes, o no, del Plan por llamadas salientes o entrantes con cargo; los cargos por llamadas realizados a otros móviles; los cargos por minuto por el uso de servicios accesorios al SCM y por el uso de redes de telefonía, de movistar o de terceros (esto es, el acceso y uso de distintas redes que se emplean para cursar las llamadas de telefonía móvil tal como otras redes celulares, red fija local, plataforma de voice mail o prepagas…)".

Asimismo, baste resaltar que los conceptos que se facturan son distintos, por un lado el aparato y por el otro, el servicio.

VIII.- Que aclarado ello, corresponde analizar las medidas de prueba impulsadas por la recurrente con el objeto de acreditar que el precio de reventa es el precio de mercado entre operadores independientes. Para ello produjo prueba de informes y pericial contable, la que a mi criterio, no es conducente para probar su tesis.

En efecto. En primer término, cabe señalar que los expertos contables no concluyen en respuestas coincidentes y en algunos casos, las conclusiones no aportan la certeza que el trabajo encomendado exige. Así, por ejemplo, resulta una afirmación en potencial la respuesta brindada a la pregunta sobre si los márgenes de utilidad de la recurrente por las ventas a TMA S.A. respetan el principio del operador independiente con relación a las operaciones realizadas con otros clientes en idéntico período, pues el perito designado por la recurrente, luego del análisis que efectúa (vid. cuadro de rentabilidad bruta de fs. 1229 vta.) estima que "**puede concluirse** que los márgenes de utilidad y/u otros conceptos que obtuvo Brighstar Fueguina S.A. por la venta de productos a Telefónica, durante el año 2005, respetarían el principio del operador independiente".

A la utilización de terminología en potencial cabe agregar que si bien se buscó recurrir a la normativa sobre precios de transferencia, el trabajo realizado no explica cual de los métodos adoptados por la legislación se siguió, cuales son los comparables externos utilizados (en el entendimiento que sólo se utilizaron los precios de la recurrente en su vinculación con clientes independientes), qué otros parámetros, aparte de los precios, se utilizaron para concluir que "los resultados de BFSA se ubican dentro del rango intercuartil de los márgenes brutos obtenidos en las ventas a otros terceros independientes" (vid. fs. 1232 vta.).

A ello, cabe agregar que el experto designado por el Fisco Nacional, en un todo de acuerdo con la dirección que se adopta, explica que "**no tuvo elementos para poder expedirse**" sobre los márgenes de utilidad y/u otros conceptos que obtuvo la recurrente en su actividad comercial con Telefónica Móviles Argentina S.A., son los que cualquier compañía operando en un mercado de libre competencia hubiera pactado u obtenido.

Tampoco aportan elementos que conlleven a concluir como pretende la recurrente los informes emitidos por las empresas de telefonía celular que operan en el país. En efecto, si bien todas informan tener un sistema de subsidios no es ese el tema en discusión en autos. Lo que pretende la normativa involucrada en el caso de autos es que dado que el precio de reventa en el Continente es menor al precio efectivo de venta por parte de la empresa promovida, ésta no transfiera mayores costos a la empresa radicada en el territorio para que pueda disminuir su base sujeta a impuesto.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste en este aspecto.

IX.- Que debe entonces tratarse el cuestionamiento a la forma en que se liquidó el impuesto. La recurrente considera que el 15% del precio de venta atribuido al continente deben deducirse costos y gastos proporcionales incurridos en el Área Aduanera Especial y en el Territorio Continental Nacional en atención a que la reglamentación nada dice y por lo tanto deben aplicarse las normas del gravamen.

De acuerdo con las normas transcriptas en el Considerando V a efectos de determinar la ganancia por sus operaciones de venta en el TCN, la empresa radicada en el AAE deberá aplicar las normas pertinentes de la ley del gravamen y la ley 19.640, con más las restricciones que establece el artículo 7 del Decreto 615/1997. Al monto así obtenido, teniendo en cuenta los ingresos, costos y gastos, se le aplicará la alícuota pertinente en caso –claro está- de existir un resultado positivo.

Ahora bien, una vez que se encuentre acreditada la existencia de una situación como la de autos –precio de reventa en el territorio superior al precio de venta desde el área aduanera especial- el artículo 7 del Decreto 615/97 contempló que para determinar el resultado en el AAE, se reemplace el precio de venta por el 85% de ese importe, reduciendo la ganancia gravada en el área promovida.

En ese contexto, se comparte la interpretación del régimen que efectúa en su Memorando Nº 490/2012, la Dirección Nacional de Impuestos, en donde sostuvo: "*En cuanto al tratamiento a otorgar al porcentaje no amparado por las franquicias del régimen promocional, esta área asesora comparte el criterio del Departamento…., en relación a que el importe atribuible a dicho porcentaje no se le podrán deducir costos ni gastos, considerando a dicho monto como ganancia neta imponible, habida cuenta que el total de costos incurridos en el AAE serán deducibles del precio de venta atribuible a dicha área.*

Para sustentar su criterio, esta Dirección Nacional entiende necesario efectuar una serie de precisiones previas. Así, explica que "*La determinación del resultado de la venta del bien procedente del AAE, debe ser realizada por la empresa promovida en base a las normas generales del Impuesto a las Ganancias —apareamiento de ingresos, costos y gastos- con más las normas especiales que surgen de la Ley N° 19.640 y sus normas reglamentarias y complementarias —entre otras, la no deducibilidad de gastos originados en el TCN prevista en el artículo 7º del Decreto N° 615/97 y sus modificatorios. En caso de surgir un resultado positivo —ganancia-, , sobre él se aplicará la alícuota del gravamen —en nuestro caso 35%-, siendo éste el monto que el artículo 4° de la Ley N° 19.640 y el artículo 7° del Decreto N° 615/97, primer párrafo, considera exento del Impuesto a las Ganancias. En otras palabras el beneficio que se otorga es sobre el "pago de todo impuesto nacional…" por lo tanto resulta necesario la determinación del impuesto, lo que a su vez implica haber*

determinado previamente la ganancia gravada. A estos fines no caben dudas que para arribar a dicha ganancia corresponde aplicar, entre otras, las normas de los artículos 17, 80 y 87 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. A modo de ejemplo, decimos que a las VENTAS se le detraerán todos los costos y gastos legalmente permitidos, teniendo en cuenta para ello la limitación prevista en el primer párrafo - in fine- del artículo 7° del Decreto N° 1395/94 y sus modificaciones". Y aclara que en el caso de presentarse una situación como la de autos, "…se contempló el reemplazo de uno de los factores que componen la determinación del resultado en el AAE —PRECIO DE VENTA- por una presunción que sustituye dicho MONTO DE VENTAS FACTURADO por un nuevo monto equivalente al 85% de esa facturación. Lo que se contempla en el procedimiento que prevé el artículo 7° del Decreto Nº 1395/94 es la reducción del monto de la ganancia gravada sujeta a beneficio para la operación realizada en el AAE, pero alterando sólo uno de los conceptos que determinan el resultado. Cons ecuentemente, el exceso de precio -15% sobre lo facturado- lo considera indirectamente como si se tratara de una suma no obtenida dentro del AAE y por lo tanto no sujeta a beneficios, en definitiva gravada. Aquí cabe preguntarse qué costos y gastos incurridos en el AAE pueden atribuirse a un precio obtenido fuera del AAE, si los costos y gastos corresponden a "bienes producidos" en el AAE y ya fueron computados o apareados con las VENTAS corregidas por la presunción descripta anteriormente.

La operación es una sola, y los gastos y costos incurridos por norma general corresponden ser atribuidos a la operación que le da origen —ventas de bienes provenientes del AAE al TCN-. El exceso de precio ha perdido origen en el AA. Aquí podría imaginarse la pérdida de la calidad de precio –ingreso sin causa-, con lo cual no existirían costos y gastos qué atribuirle a dicho ingreso; o un precio obtenido fruto del mayor valor incorporado en el TCN (pues no responde a un precio obtenido en el AAE), pero en este último caso como podría admitirse la pretensión de deducir gastos incurridos en el AAE, que fueron necesarios para producir y vender un producto originario, si el valor agregado se generó en el TCN.

Sin embargo este último supuesto debe desecharse ya que, el mecanismo de corrección previsto en el artículo 7º del decreto 1395/1994 (modificado por Decreto 615/97) expresamente "descarta" el precio de la operación, cuando el revendedor debe determinar su costo computable. Allí le indica que sólo compute como costo el 85% del precio de reventa, en lugar del precio de la operación.

En síntesis, respecto del tratamiento que en el Impuesto a las Ganancias corresponde otorgarle al porcentaje del 15% no amparado por las franquicias del régimen promocional, esta área asesora considera que sobre el importe atribuible al mismo no se podrán deducir gastos y costos, considerándolo ganancia neta imponible, habida cuenta que el total de gastos y costos incurridos en el AAE serán deducibles del precio de venta atribuible a dicha área".

En mérito a lo expuesto, considero que corresponde confirmar el criterio fiscal en este aspecto.

X. Que por ello, voto por confirmar la resolución venida en recurso. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada venida en recurso. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52 del RPTFN.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 14:55:24 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 17:36:50 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.24 17:36:51 -03:00