República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-97081742-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Septiembre de 2025

Referencia: EX-2023-70787632-APN- -SGAI#TFN;OLAM ARGENTINA S.A.;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2023-70787632-APN- -SGAI#TFN, caratulado “OLAM ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2023-70772358-APN-SGAI#TFN Olam Argentina S.A (en adelante OASA) interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 22 de mayo de 2023, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP- Dirección General Impositiva, donde se determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2017 y 2018, con más intereses resarcitorios, se aplica una sanción por el ejercicio fiscal 2017 equivalente a tres (3) veces el impuesto dejado de ingresar conforme lo normado por los artículos 46 y 47 inc.a) de la ley de rito y se difiere la instrucción sumarial para el juzgamiento de la conducta del período fiscal 2018, conforme lo dispone el art. 20 de la ley 27.430.

Plantea en primer término la nulidad, explicando que no se cumplió con el debido proceso, toda vez que la resolución por la que se corre la vista, resulta distinta en lo conceptual de la resolución que aquí se apela, señalando que la primera de ellas no brindó mayores explicaciones acerca del procedimiento seguido por el Fisco considerando así que se había realizado una comparación de cosas no comparables, por lo que en su oportunidad solicitó la nulidad de dicho acto. Destaca que la resolución aquí recurrida es en apariencia correcta pero pone de resalto que las planillas rectificadas con posterioridad a la contestación de la vista también tienen errores conceptuales y materiales, planteando su nulidad.

En cuanto a la cuestión de fondo expone que la determinación de oficio contiene serios errores de hecho y de derecho. En primer lugar sostiene que se aparta de lo establecido en el art. 4° de la Resolución General 4717/2020, ya que solo se compara algunas operaciones en lugar de hacer un análisis global como predica dicha normativa. Destaca que a pesar de tener conocimiento el ente recaudador del informe de precios de transferencia que difiere de las planillas de cálculo del Organismo Fiscal, el mismo no fue impugnado, ni ha sido cuestionada

su validez, como así tampoco fue tenido en cuenta. Expone que los ajustes no corresponden por la naturaleza de los productos exportados, precisando que la mentada planilla contiene diversos errores materiales en cuanto al valor de referencia. Concluye que si de las operaciones determinadas se depuran las operaciones que la propia OASA denunció y ajustó, esto es las de calidad convenida y los errores materiales en los valores de referencia, gran parte del ajuste debe dejarse sin efecto.

Sobre el ajuste por diferencias de cambio afirma que poseen el carácter de comercial, mientras que el Fisco pretende convertirlas en financieras. Explica que la operatoria comercial entre las compañías era la siguiente, Olam International Limited (en adelante OIL) efectuaba adelantos de dinero a OASA a los efectos de que la misma adquiriera la materia prima, insumos agronómicos, pago de arrendamientos y contratación de labores y luego la totalidad de la cosecha era exportada a OIL, poniendo de relevancia que en ningún momento OASA transfirió suma alguna a OIL. Así las cosas el dinero ingresaba a través de entidades financieras autorizadas conforme a las normas del BCRA, como anticipo a cuenta de exportación “Código de Concepto B02 -cobros anticipados de exportaciones de bienes” y transformadas a pesos de acuerdo a la normativa legal de ingresos de divisas. Remarca que nunca fue transferida suma de dinero alguna a OIL, es por ello que reitera que los adelantos en cuestión fueron comerciales y no financieros. Hace notar que la contabilidad de la empresa no fue objetada por el Fisco y que los anticipos de clientes se vinculan con las exportaciones respaldadas por las correspondientes facturas E y la documentación validada por aduana al momento de realizarse la exportación.

Expone que al empresa OIL únicamente recibió productos, y no hubo ninguna devolución dineraria. Indica que cuando se efectuaba cada exportación, la venta se registraba al tipo de cambio del Banco Nación Divisa del día anterior a la venta o exportación y se cancelaba el anticipo y se registraba la diferencia de cambio. Cita además la Instrucción General (AFIP) 747/2005, donde se analizan las pautas que debe tenerse en consideración para la fiscalización de servicios financieros entre empresas vinculadas y realiza un detalle de los casos en los que no se considera la existencia de un pasivo financiero. Cuestiona los argumentos brindados por el Organismo Fiscal, en el acto apelado destacando que no registró en su contabilidad un “gasto financiero”.

Explica que los anticipos de OIL se transforman en su totalidad en mercadería para exportar y la diferencia de cambio es producto de la variación del tipo de cambio y la deducción que se efectúa ya que de acuerdo con el artículo 81 de la ley de impuesto a las ganancias (texto vigente para el ejercicio en análisis) se consideran intereses a las diferencias de cambio. Asimismo, se refiere a la falta de comprobantes bajo el concepto de anticipos que congelan precio al momento de recibir dicho financiamiento, afirmando que en la practica ninguna firma cumple con ese requerimiento y se trata a lo sumo de una falta formal y que en realidad, si se emite una factura al tiempo de realizarse la exportación, con lo cual en tal caso se trataría de un diferimiento de la documentación.

Sobre la sanción aplicada afirma que no existió ocultamiento y que a lo sumo lo que existe es una diferencia de criterio de interpretación, por lo que solicita se deje sin efecto. Plantea también la nulidad de la resolución, ya que no se explican las causas por las que se procede al ajuste.

Se refiere a la prueba denegada en sede administrativa, destacando que el derecho a ofrecerla no puede resultar limitado a esa instancia, y en consecuencia propone informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal y por los argumentos que desarrolla solicita se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-113006264-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional. En primer término rechaza el planteo de nulidad efectuado por la contraria, negando que haya existido un cambio conceptual entre lo expuesto en la resolución de vista y la determinación de oficio apelada. Afirma que se respetó el debido proceso

toda vez que la vista conlleva una operación interpretativa y de cálculo mediante la cual describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, exponiéndose en ella los elementos constitutivos y la cuantificación de la base de medida, conforme las declaraciones juradas rectificativas que fueron adjuntadas formando parte del referido acto. Solicita que en oportunidad de su rechazo se impongan costas.

En lo que hace al ajuste por precios de transferencia, relata que la actora exporta toda su producción de maní y poroto alubia a Olam International Limited, quien luego la revende a distintas industrias que realizan el procesamiento secundario, es por ello que a fin de determinar los precios de transferencia de las exportaciones en cuestión, la contraparte utilizó la cotización del día de la carga de la mercadería publicada en mercados transparentes por tratarse de bienes con cotización. Al efecto, aclara que los valores de referencia, publicados por el ex Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca (MINAGRI), la SAGyP o la SAGPyA, han sido aceptados por los particulares en casos similares así como también por el Organismo, y no han sido cuestionados a nivel judicial o administrativo.

En primer término realiza un análisis del cálculo contenido en las planillas adjuntadas como anexo, exponiendo que el ajuste relacionado con los precios de transferencia obedecen a la compulsa efectuada entre el valor pactado y el valor de referencia publicado por la SAGyP para las exportaciones de los productos maní y porotos alubia, observando que los mismos se realizaron cuando los valores comercializados por la recurrente fueron inferiores a los valores de referencia publicados por dicho Organismo. Destaca que la actora propone un ajuste de precios de transferencia sobre una serie de exportaciones sin identificar fehacientemente a qué operaciones corresponden, en contraposición de los mismo el Fisco manifiesta que por su parte obra un detalle pormenorizado y es de la comparación entre el precio concertado por la apelante con la empresa vinculada del exterior y el precio oficial de referencia, que se detectaron desvíos.

Asimismo, aclara que las operaciones que la apelante declaró y ajustó fueron descontadas para el cálculo del ajuste. Concluye que se analizaron los precios de transferencia operación por operación, verificándose en este sentido la correcta aplicación del método de Precio Comparable entre partes independientes implementado en el acto recurrido. Se refiere a las operaciones de “calidad convenida”, las cuales señala que se corresponden con el nomenclador 0713.33.29.190Y. Realiza un análisis acerca de las comparabilidades, y hace notar que la actora en donde manifiesta los productos a exportar a OIL, menciona entre otros “poroto de calidad convenida”, respecto del cual aclara no cuenta con un precio público por tener características de calidad distintas a las del poroto alubia, y destaca que el comprador es su vinculada; misma sociedad a la que le exportó la totalidad de la producción, de este modo al no hacer un análisis específico, no puede aceptarse como válido a fin de justificar valores de exportaciones a una sociedad vinculada. Asimismo, hace notar que la actora no mencionó en ningún momento haber realizado la búsqueda de comparables externos, más allá de que lo mismo hubiera resultado infructuoso, pero lo cierto es que de la documentación acompañada no surge que ello, al menos, se haya realizado.

Expone que la actora acompaña autorizaciones del SENASA, pero afirma que no es posible trazar una relación entre éstas y el precio del producto o valor de la exportación, menos aún justificar el análisis de comparabilidad que debió haberse realizado. Agrega que que de tales autorizaciones no hubiese sido posible identificar cómo se determinó el precio final al que se concertaron las exportaciones de estas categorías de productos, destacando que tal como lo prevé la normativa, los ajustes que se efectúen a la comparabilidad se deben encontrar debidamente probados por quien que lo lleva a cabo lo que no ocurre en autos.

En cuanto a los supuestos errores materiales en los valores de referencia, explica que de la prueba aportada surge

que al determinar su propio ajuste de precios de transferencia para los mismos productos en fechas similares, la actora utilizó como valor de referencia, la suma de USD1100, es decir el mismo que el Organismo Fiscal, por lo tanto solicita descartar dicho cuestionamiento.

Que con relación a las diferencias de cambio, dice que el ajuste se basa en la operatoria entre la apelante y su vinculada del exterior respecto a la cuenta “Diferencia de Cambio por Anticipo de Clientes”, según lo establecido por la modificación introducida por la Ley N° 27.430 el Impuesto a las Ganancias, según el texto vigente para el período fiscal 2018 y la aplicación de las limitaciones que establece el artículo 81 -actual artículo 85 - de dicho texto legal. Entiende que el costo de la financiación debe estar directamente relacionada con la adquisición de un bien o la locación o prestación de un servicio por parte del prestatario, lo que aquí no sucedió, ya que la colocación del capital por parte de la empresa vinculada del exterior fue para financiar la actividad de la recurrente, es decir, cumpliendo la finalidad de cualquier otro tipo de financiación para el giro del negocio, sin una asignación específica, es por ello que la deuda se genera por entrega de fondos y no por adquisición de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, es por ello que no pueden considerarse que los anticipos de exportaciones se encuentren exceptuados de la norma.

Entiende que la operación naturalmente debe ser desdoblada, pues por un lado se encuentra la exportación, y por el otro la colocación del capital por parte del sujeto vinculado del exterior, actividad financiera que generó el costo financiero de diferencias de cambio que fue ajustado conforme con las normas de capitalización exigua. Destaca que tampoco la actora acompaña pruebas de la habitualidad a la que se refiere respecto a la práctica en cuestión.

Señala también que la Instrucción General N° 747 (AFIP) -que la actora cita- es una normativa de uso interno y que, además no se trata en el caso de señas o anticipos que congelen precio. Explica que OIL adelanta el dinero sin obtener una finalidad meramente comercial, como cuando entre partes independientes el adelanto implica una seña que fija un precio, asegura una operación u otra ventaja puramente comercial, así -en el caso- el adelanto del dinero se efectúa entre empresas vinculadas que conocen el contexto económico del país notoria y marcadamente afectado por la relación de cotización entre el dólar y el peso, obteniendo de este modo una renta financiera distinguible de las meras ganancias comerciales que, provienen en general de vender a un precio mayor lo que se compró o produjo por un valor menor.

Concluye que la financiación de gran parte de la operación de la actora tuvo origen constante, habitual y progresivo por parte de los anticipos de exportaciones de Oil, por lo que esas colocaciones de capital han generado costos financieros que se computarán como tales, ya que su naturaleza se encuentra vinculada al adelanto de fondos líquidos, dado que las operaciones objetadas no se encuentran entre las excepciones previstas en el artículo 81 inc. a) de la Ley del impuesto (texto vigente para el período en cuestión).

En punto a los intereses resarcitorios aplicados afirma que los mismos quedan fuera de todo cuestionamiento atento la inexistencia de agravios sobre su imposición, por lo tanto y resultando a su entender procedentes solicita sean confirmados.

Finalmente se refiere a la sanción aplicada por el período fiscal 2017, haciendo notar en primer lugar que la actora no expone argumento que refute las circunstancias evaluadas por el Juez Administrativo. Analiza la figura aplicada a la recurrente, esto es el art.46 de la ley de rito y confirma que se configuraron los elementos constitutivos de la misma, en tanto presentó una declaración jurada engañosa en el impuesto a las ganancias del período bajo análisis, declarando deliberadamente una valuación improcedente de sus exportaciones a su Casa Matriz, lo que evidencia la intencionalidad del recurrente de no pagar el tributo en su justa medida, correctamente

subsumida en la figura prevista en el artículo 46 de la Ley N° 11.683 (t.v.). También respecto al elemento subjetivo, señala que el accionar de la apelante consistió en maniobras tendientes a reducir deliberadamente su real obligación impositiva frente al tributo en análisis al manipular la valuación de sus exportaciones mediando para ello la presentación de una declaración jurada engañosa. En virtud de lo mismo y ante la inexistencia de ofrecimiento probatorio idóneo que controvierta las comprobaciones recabadas por el Organismo Fiscal lleva a concluir que la calificación de la conducta tributaria de la apelante ha sido debidamente imputada y graduada, por lo que se solicita su confirmación.

Se opone a la prueba ofrecida por la actora, por las razones que expone pide que se tenga presente la reserva del caso federal y peticiona que oportunamente, se dicte sentencia confirmando el acto apelado, con costas.

III.- Que mediante PV-2023-125398050-APN-VOCX#TFN, se abre la causa a prueba haciendo lugar a la informativa dirigida a la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, al Servicio Nacional de Sanidad y calidad Agroalimentaria (SENASA), al Banco Central de la República Argentina y a los bancos HSBC Bank Argentina S.A., Banco Macro S.A., Banco de la Provincia de Córdoba S.A., Banco de Galicia y Buenos Aires S.A.U., y también se hace lugar parcialmente a la prueba pericial contable.

Que a través de PV-2024-79211824-APN-VOCX#TFN se clausura el período probatorio. Por PV-2024-82154062-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala D y por IF-2024-86394936-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar. Mediante IF-2024-90870724-APN-DTD#JGM e IF-2024-92648469-APN-DTD#JGM obran agregados los alegatos de la actora y el Fisco Nacional, respectivamente.

Finalmente, por IF-2025-96518485-APN-VOCX#FN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que a fin de seguir un orden en la exposición corresponde pronunciarse en primer término sobre la nulidad del acto apelado con fundamento en que no se había cumplido con el debido proceso, toda vez que la actora plantea que resolución por la que se corrió la vista resulta ser conceptualmente distinta a la que se apela.

Del análisis de las actuaciones administrativas (cpo. 1 proc. determ oficio 1 de 2 ganan. IF-2023-112614895-APN-DTD#JGM) y más precisamente la Vista cursada (fs. 4/16 act citadas) se puede observar que los ajustes reseñados en dicho acto son los mismos que se reiteran en la determinación de oficio aquí apelada. Asimismo, no se evidencia en el caso que se haya visto vulnerado el debido proceso adjetivo en tanto le fue otorgada la prórroga pedida para efectuar el pertinente descargo, el que fue presentado en tiempo y forma, ofreciendo las pruebas que consideró pertinentes.

Que la actora plantea puntualmente que los motivos expuestos en la determinación de oficio difiere de lo expresado en la Vista, viendo con ello lesionado el derecho de defensa que le asiste. De de la lectura de dicho acto surge que es el juez administrativo quien ante el descargo efectuado expresa que: “..teniendo en cuenta los planteos efectuados por la defensa y ante la necesidad de que no queden dudas acerca del establecimiento de la verdad jurídica objetiva, se procedió en esta instancia a auditar los elementos obrantes, analizados a la luz de dichos fundamentos..”(sic), exponiendo también que resultan procedentes los fundamentos vertidos en la defensa resumidos en el punto: “V.-. (2) Ajustes de Precios de Transferencia”, y en virtud de ello detalla las correcciones realizadas para cada período y puntualmente en el ajuste referido a precios de transferencias, realiza una comparación entre la planilla surge del Anexo de la Vista de fecha 23/05/2022 y la reliquidación que adjunta a la determinación, conforme las explicaciones vertidas en el descargo referido a dicha operatoria. Que asimismo del análisis efectuado también se observa que el ajuste en cuestión resulta favorable a la actora ya que el monto liquidado resulta menor, al que se estableció en la Vista.

En esta línea, cabe concluir que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, sin que se evidencie que hayan variado conceptualmente los ajustes. Ello así y más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al practicar los ajustes objeto de la presente litis, dicha cuestión debe ser analizada en oportunidad de referirme puntualmente respecto de la cuestión de fondo, en los considerandos siguientes, pero no afecta la validez del acto.

Ello así, corresponde rechazar la nulidad planteada, haciendo notar que no corresponde la imposición de costas autónoma, tal como lo solicita el Fisco, toda vez que en oportunidad de efectuar dicho planteo ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento, por lo que no puede ser considerada como una cuestión incidental.

V.- Que ello así, corresponde adentrarse en el tratamiento de los ajustes practicados.

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

Que del informe final de inspección (vide IF-2023-112616530-APN-DTD#JGM fs.111/120), surge que la actividad principal en que se encuentra inscripta la firma recurrente es la de cultivo de oleaginosas N.C.P. y la secundaria la venta al por mayor de cereales, cerrando sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. Señalan que el cargo se origina en el análisis de la valuación de las operaciones de exportación de commodities y sus derivados correspondientes a los ejercicios fiscales 2017 y 2018 y su incidencia en el impuesto a las ganancias.

A partir de lo establecido en el art. 15, sexto párrafo de la ley del impuesto a las ganancias, según el texto vigente para los períodos fiscales 2017 y 2018, los actuantes señalan que la firma Olam Argentina SA comercializó en el mercado externo los siguientes productos: a) porotos abubia- Nomenclador NCM 0713.33.29.111Z, b) porotos alubia- Nomenclador NCM 0713.33.29.112B, c) Porotos Alubia- Nomenclador NCM 0713.33.29.113D, d) Porotos los demás Alubia -Nomenclador NCM 0713.33.29.190Y, e) Porotos colorados – Nomenclador NCM 0713.33.99.122Y, f) Maní partido sin cáscara – Nomenclador NCM 1202.42.00.290E y g) Maní confitería - Nomenclador NCM 1202.42.00.190Z. Mencionan que dichos productos fueron comercializados en el mercado externo a la firma Olam Internacional Limited (con sede en Singapur), quien encabeza la red comercial del grupo Olam, la que no es la destinataria final de la mercadería, sino que casa central adquiere el carácter de intermediario internacional.

Se indica que la firma recurrente valuó sus operaciones de exportación a la fecha de embarque de las mercaderías en tanto la casa matriz no cumple con los requisitos fijados en los incisos a), b) y c) del art. 15 octavo párrafo de la ley del gravamen. Observaron así que la mayoría de las operaciones la cotización supera la que figura en el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación y otras son inferiores a las que publica tal organismo, ajustando así a los valores que indica el citado Ministerio.

Del análisis de cada una de las operaciones involucradas, el Fisco expone que a través de la cuenta de pérdida “diferencia de cambio-anticipo a clientes” se retrotraen los precios de las exportaciones desde el momento en que se efectivizan las ventas al momento en que se reciben los fondos que la actora indica que se utilizan para financiarlas, es por ello que el Fisco concluye que al valor de cotización tomado por Olam Argentina SA se le detrajo la pérdida generada, diferencia que no se encuentra incluida en los comprobantes emitidos por la firma y

cuya deducción opera con posterioridad incidiendo en la determinación del tributo.

Así en lo que hace al período 2018, se aclara en el acto apelado que se calculó el valor que representa el 13,61% sobre la pérdida antes referida en cada una de las operaciones de exportación y del valor considerado por la firma por cada operación de exportación -en algunos casos superior al establecido por el mentado Ministerio-, y se le detrajo el valor del 13.61% calculado con anterioridad.

Que, como se dijera, también fue objeto de análisis la cuenta diferencia de cambio, la que está compuesta por diversos subconceptos, entre ellos la correspondiente a anticipos de clientes, habiendo observado la inspección que en ella se registran las entregas de dinero en moneda extranjera efectuadas por parte de la firma OIL a fin de que OASA efectúe el proceso de producción y obtenga el producto terminado, el que es "vendido" a la empresa OIL. El Fisco entiende aplicable al caso las previsiones del art. 81 de la ley del impuesto (según el texto vigente a la fecha del período en examen), calculando así el 30% de la utilidad final que representa el 13,61% del total de la cuenta antes aludida, impugnando tal diferencia por el ejercicio 2018, atribuyendo el carácter financiero a la mentada operatoria entre OASA y OIL, dado el continuo flujo de fondos que ingresan a la recurrente por parte de la casa matriz, en tanto recibía una gran cantidad de dinero adicional en materia de anticipos, siendo siempre entregas totales y no parciales.

Como corolario de ello es que por el período 2017 el ajuste es proyectado por la diferencia de cotización de las exportaciones por aplicación del sexto método de los precios de transferencia, al que se le computó el quebranto trasladado del ejercicio anterior y para el período 2018 además del ajuste que fuera descripto para el del 2017, se le suma la impugnación de la cuenta de pérdida diferencia de cambio por anticipo de clientes.

VI – Que con relación al primero de los ajustes referidos a los precios de transferencia, el Fisco entiende que la firma recurrente habría realizado una valuación improcedente de las exportaciones por los períodos fiscales 2017 y 2018, mientras que la actora expone que en los períodos en cuestión, su actividad consistió en la producción, compra, venta, procesamiento de productos alimenticios y exportación, puntualmente de maní y poroto alubia, indicando que la producción con destino a exportación se vende a Olam International Ltd. (OIL).

Sobre este punto, además de los argumentos vertidos para intentar la nulidad de la resolución -cuestión que ya fue rechazada en el Considerando IV del presente voto-, la actora se agravia del ajuste en tanto el organismo fiscal no cuestionó la validez del informe de precios de transferencia oportunamente acompañado, pero aún así no toma en cuenta consideraciones que se vierten en ese informe y que -a su entender- son directamente aplicables al caso, en especial las operaciones de "calidad convenida" -Nomenclador 0713.33.29.190Y- que carecen de un precio comparable y que, por tratarse de productos que carecen del nivel de calidad requerido -dice- se acuerdan a un precio inferior de referencia y deben ser aprobadas por el SENASA no solo sobre la forma de autorización de estas exportaciones y sino también sus valores. Plantea además, que existen errores materiales en el valor de referencia que tomó el Fisco respecto de ocho operaciones que se toma USD 100 en exceso. Así, a modo de resumen sostiene que de las diferencias determinadas deben depurarse las operaciones que la propia firma recurrente denunció y ajustó, las de calidad convenida y los errores materiales en valores de referencia, concluyendo del monto de ajuste proyectado casi en su totalidad no corresponde.

Por su lado, la representación fiscal pone de resalto que del análisis de la valuación de cada una de las Operaciones de Exportación del ejercicio, se detrajo del Valor de Cotización considerado por la recurrente, en algunos casos superior al valor establecido por el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación, arribando a un valor que resultó en algunos casos inferior a los valores de cotización que indica el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación, ajustando en consecuencia los mismos a los valores publicados por

el mencionado Organismo.

Al respecto, debe señalarse que surge del acto apelado que el Fisco consideró las operaciones ajustadas por la actora en virtud del descargo efectuado, tal como se indicó en el Considerando IV del presente, quedando zanjada dicha cuestión.

Que a fin de dirimir entonces la cuestión planteada, corresponde entonces analizar las probanzas arrimadas en autos.

Que de la informativa realizada cabe formular las siguientes consideraciones a saber:

a) la Subsecretaria de Mercados Agropecuarios de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, en el primero de ellos (adjunto al PV-2023-134187802-APN-VOCX#TFN) señala la página web en donde se puede consultar la información solicitada por la recurrente, no obstante ello en respuesta a los oficios ampliatorios cursados (agregados por NO-2023-146157058-APN-SSMA#MEC, NO-2024-00659271-APN-SSMA#MEC, IF-2024-29852978-APN-SGAI#TFN, e IF-2024-36699261-APN-SGAI#TFN) detalla cada producto con su posición completa, e informa con precisión a qué variedad de Porotos Alubia refiere la posición 0713.33.29.190Y, indicando así que 0713.. corresponde a hortalizas de vaina secas desvainadas aunque esten mondadas o partidas, 0713.3.. a hortalizas de vaina seca desvainadas aunque esten mondadas o partidas, 0713.33.. -Poroto (frijol, frijol, alubia, judía) común (Phaseolus vulgaris), 0713.33.2.. Blanco, 0713.33.29.. Los demás, 0713.33.29.1. Alubia (Ley 21.453), 0713.33.29.190 Los demás. Asimismo, aclara que la posición arancelaria 0713.33.29 hace referencia a “Los demás” refiriéndose a aquellos que no estén contenidos en la posición arancelaria 0713.33.21 “Para la siembra”, es decir que tenga un destino diferente al de siembra de esa hortaliza y que por lo expuesto precedentemente, no puede precisar que variedad de porotos alubia se refiere, pero sí señala que tiene que ser aquella mercadería que no esté contenida en ninguna de las descripciones anteriores. Que en virtud de dicha respuesta la actora solicita un nuevo oficio ampliatorio toda vez que, con dicha respuesta no se logra obtener de la página web oportunamente indicada cuál fue el precio correspondiente a la posición 0713.33.29.190Y para los años 2017 y 2018, al cual se le hace lugar, obrando la respuesta correspondiente agregada mediante IF-2024-61398578-APN-SGAI#TFN e indicando de forma precisa la Subsecretaría de Mercados Agropecuarios y Negociaciones Internacionales, que “...para la posición arancelaria 0713.33.29.190 Y, nunca se le fijo precio FOB OFICIAL...”(sic)

b) Que PV-2023-136408096-APN-VOCX#TFN se encuentra agregada la respuesta brindada por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) quien acompaña distintos archivos e informa que: 1.- respecto de lo solicitado sobre la Documental 1.C), Autorizaciones DICA-PROG N°s 417/16, 418/16, 419/16, 06/17 y 52/17, no puede indicar que son copia fiel de su original, debido a que no disponen de los documentos originales por los cuales “se infiere que se otorgaron dichas autorizaciones”, y acompaña la normativa al respecto, haciendo notar que de acuerdo al vencimiento de los plazos establecidos por la Resolución que cita, no cuenta con la documentación original contenida en el oficio remitido y 2.- sobre “... La autorización para exportación como Calidad Convenida está reglamentada por Anexo XXV, Norma XXV (embebida) de la Resolución SAGPyA N° 1075/94 y establece que dichas autorizaciones de exportación son emitidas por el ex Instituto Argentino de Sanidad y Calidad Vegetal, hoy Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA), en aquellos casos que la mercadería a embarcar está fuera de los parámetros establecidos en las normas de calidad. La gestión del trámite de Calidad Convenida, se lleva a cabo a través de la plataforma de Trámites a Distancia (TAD), y la misma es sujeta a evaluación por parte de la Coordinación General de Piensos y Granarios dependiente de esta Dirección...” y por último con relación al punto 3.- referido a las autorizaciones de exportación como Calidad Convenida a Olam Argentina S.A. entre noviembre de 2016 hasta diciembre 2018, con

indicación de fecha, producto y volumen, la oficiada menciona que debido al cambio de estructura organizacional del organismo, la Dirección de Calidad Agroalimentaria (área emisora de las Calidades Convenidas en ese período) fue disuelta. Sin perjuicio de ello, reitera que al encontrarse cumplido el período de guarda de documentación requerido por lo tanto no dispone de la documentación requerida.

Acerca del agravio por los valores tomados con relación a las operaciones de "poroto de calidad convenida" como corolario de la respuesta brindada por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca surge que no hay un precio oficial acordado para tal producto y por ello debe estarse al fijado para el poroto alubia.

En cuanto a la pericia contable(agregada por IF-2024-65918862-APN-DTD#JGM), luego de detallar la extensa documentación relevada, al responder el punto D) de pericia -relativo a esta cuestión-, en primer lugar el perito contador designado a propuesta de la actora dice observar que tanto para el período fiscal 2017 como para el período 2018, el precio promedio ponderado al cual exportó OLAM es superior al precio promedio de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, "a excepción de los de calidad convenida, donde en cada operación el precio oficial es superior", exponiendo que la calidad convenida "permite hasta un 30% de granos con daños, se traduce en un precio reducido en comparación con los porotos de calidad normal; sin embargo, la reducción del precio real de mercado no es equivalente al porcentaje de daño admitido" (sic), además de vertir otras consideraciones sobre cuestiones que podrían incidir en el precio (vg.calidad, proceso de selección, utilidad), para concluir que ello no implica que el cliente aproveche el 100% de la cantidad comprada. Cabe señalar que el punto de pericia no requería de las aclaraciones formuladas por el citado perito, en tanto el punto pedía a los expertos que: "*analizando en forma global por cada año las exportaciones y sus precios en promedios ponderados por producto y comparando con los valores FOB oficiales que informa la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, qué diferencia se verifica*". A ello, debe agregarse que además de excederse, las manifestaciones referidas no se hallan avaladas por ninguna documentación o estudio adicional, salvo que de las autorizaciones emitidas por la Dirección de Calidad Agroalimentaria del Ministerio de Agroindustria informa como especificación de calidad "defectos y daños leves" por un máximo de 15 % o 30%; es decir que con la salvedad de la indicación aludida, las explicaciones dadas no guardan relación con la expertiz de un perito contador, motivo por el cual entiendo que debió sustentar sus dichos. Que sobre este punto de pericia debe decirse que ambos peritos al responder concretamente lo requerido, realizan la comparación de precios por año -2017 y 2018- en sendos cuadros donde arriban a los mismos guarismos, evidenciando que cuando se menciona al "poroto de calidad convenida" el precio tomado por la recurrente es menor al precio promedio oficial fijado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca que en para el caso dicho organismo fija en 1099 USD para el 2017 y de 1000 USD para 2018, según indican los peritos.

Que en el siguiente punto de pericia -E)- se les pide que "*partiendo de la base del listado obrante a los folios 251/61 de las actuaciones administrativas, informe si algunas de tales exportaciones fueron por "calidad convenida", detallando en su caso fecha, factura, posición arancelaria, importe y lo compare con los valores de referencia que informa la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca"*. Aquí nuevamente el perito de la actora expone que para los casos de calidad convenida -de acuerdo con lo indicado en la respuesta al punto anterior- que "la simple comparación con los valores de referencia informados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca no es correcta y alude a que la recurrente cuenta con una nota del Ministerio de Agroindustria, donde se autoriza la exportación como "Calidad convenida". Al respecto, cabe señalar que el hecho de que se autorice la exportación especificándose el tipo de producto comercializado en nada incide con relación al valor del producto dado por el Organismo encargado al efecto, nótese que de las contestaciones a los oficios cursados a tal entidad expone que no hay un precio acordado puntual para ese tipo de productos, además el hecho de que las operaciones bajo trato sean de "escasa materialidad" (sic) para los años en estudio y que respondan a menos del

3% de todas las transacciones bajo análisis de precios de transferencia, es un dato que tampoco sirve para demostrar que el valor que tomó la recurrente sea el adecuado en tanto resulta ser aun inferior al 30% del valor dado por la Secretaría de Agricultura. Lo mismo ocurre con las operaciones que responderían a “productos de descarte/porotos a granel”, aquí el perito de la actora considera que “resultan valores susceptibles de análisis”, y que si bien surge tal condición de los certificados fitosanitarios emitidos por la Organización Nacional de Protección Fitosanitaria de Argentina, donde no correspondería gestionar autorización del SENASA, no surge de las constancias de autos que haya un valor diferencial acordado por la Secretaría de Agricultura, ni que fuera solicitado ese dato por parte de la actora en los distintos oficios diligenciados a dicho ente. Que también en este caso, al responder puntualmente a lo pedido en el punto de pericia, ambos profesionales confeccionan cuadros donde se indica que valor tomado por la recurrente que resulta ser sensiblemente menor al tomado por el Fisco Nacional -1100 USD en ambos años- y la calidad del producto objeto de la operatoria, arribando a los mismos números.

Que la respuesta dada por el perito de la recurrente al punto E) de la pericia fue impugnado por la apoderada fiscal mediante IF-2024-70697538-APN-DTD#JGM argumentando que dicho experto se ha excedido y extralimitado en su respuesta al realizar un detalle de
operaciones que él mismo admite exceder el concepto de "calidad convenida" sobre
el cual debió versar el punto pericial. Que conforme lo expuesto por la suscripta al tratar dicho punto de pericia con relación las manifestaciones vertidas por el perito designado a propuesta de la parte actora sobre dicha cuestión, cabe admitir las observaciones que formula la representación fiscal en este escrito.

Que a tenor de lo expuesto, cabe concluir que las pruebas recabadas no son suficientes para desvirtuar el criterio fiscal en cuanto al valor de cotización que toma el ente recaudador para el cálculo del tributo tratado en este punto y por ende corresponde confirmar dicho ajuste.

VII- En cuanto al segundo de los ajustes, que responde a que el Fisco considera improcedente el cómputo de diferencias de cambio negativas en el período 2018, relacionada con la cuenta anticipo de clientes, la actora sostiene que se trata de una deuda de carácter comercial u operativas y no generadas por actividades de inversión o financiación como sostiene el ente recaudador.

Explica que los fondos fueron ingresados a través de entidades financieras autorizadas por el Banco Central de la República Argentina (BCRA) y declarados como anticipo a cuenta de exportaciones: “Código de Concepto B02-cobros anticipados de exportaciones de bienes” y transformadas a pesos de acuerdo a la normativa legal de ingresos de divisas. Destaca que tales anticipos se vinculan con las exportaciones respaldadas por las correspondientes facturas E y la documentación validada por aduana al momento de realizarse la exportación y remarca que la firma no devolvió ni giró divisas para cancelar esa deuda, y que OIL únicamente recibió productos. Asimismo, detalla que cuando se efectuaba cada exportación, la venta se registraba al tipo de cambio del Banco Nación Argentina Divisa del día anterior a la venta o exportación y se cancelaba el anticipo y se registraba diferencia de cambio.

Plantea que la situación descripta encuadra en la excepción contemplada en el art. 81 inciso a) de la ley del impuesto (texto vigente para el período involucrados s/ley 27430), en tanto utilizó los adelantos a cuenta de exportaciones para la compra de la materia prima y los insumos agropecuarios, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio. Asimismo, trae a colación lo fijado en la Instrucción General (AFIP) 747/2005 donde se enuncian las pautas para la fiscalización de “Servicios financieros entre empresas vinculadas”.

Por su parte, el Fisco con relación al ejercicio 2018, y dadas las características especiales sobre la operatoria entre la recurrente y OIL respecto a la cuenta "Diferencia de Cambio por Anticipo de Clientes", considera que corresponde aplicar las limitaciones previstas en el art. 81 inciso a) antes citado. Al respecto, entiende que esas diferencias de cambio corresponden a una deuda de carácter financiero por cuanto considera que no se trata aquí de operaciones de “deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio” en los términos indicados por la Ley Nº 27.430 en lo que hace al Impuesto a las Ganancias vigente para el período fiscal 2018, sino de una operatoria financiera con una cláusula de ajuste (Moneda Extranjera) generando un costo financiero para Olam Argentina S.A., y que la firma registra en su contabilidad, como un “gasto financiero” pretendiendo su deducción del Impuesto a las Ganancias como diferencia de cambio negativa”.

Previo a otra consideración debe adelantarse que la Instrucción General 747/2005 invocada por la actora no resulta aplicable en autos. Que la citada instrucción estableció pautas internas de seguimiento a fin de determinar en qué casos se está ante un aporte de capital y no un pasivo financiero, enunciando en ella criterios relacionados con la inexistencia de instrumentos de fecha cierta, ausencia de plazo de devolución, desproporción entre el monto del crédito y los activos amortizables y la falta de documentación respaldatoria del ingreso de los fondos al país; a lo que se agregó que a tal fin debía tenerse en cuenta la intención de las partes, esto es si se espera una participación societaria o la devolución de los montos, como así también la vocación de permanencia de los fondos y la sujeción al riesgo empresarial por parte del accionista. Que a tenor de la reseña efectuada, la situación allí prevista difiere de la debatida en autos.

Que dicho esto, cabe referirse a las pruebas rendidas relacionadas con la cuestión objeto de este punto, sobre las que se evidencia lo siguiente:

a) Que el Banco Central de la República Argentina en las respuestas brindadas (IF-2023-147157362-APN-SGAI#TFN, IF-2023-147152978-APN-SGAI# TFN e IF-2024-12094573-APN-SGAI#TFN), realiza todo un detalle de la normativa aplicable y sus modificaciones; y señala que la normativa cambiaria vigente al 01/01/2018 se encontraba contenida en el texto ordenado de las normas sobre “Exterior y Cambios” (“TO”) al 01/12/2017 por Comunicación “A” 6384 el que posteriormente fue actualizado por Comunicaciones “A” 6436 del 19/01/2018 y “A” 6462 del 06/03/2018. Luego de citar diferentes puntos indica que durante el año 2018 y hasta el 31/08/2019 inclusive, el acceso al mercado de cambios para cursar operaciones de cambio, canje y/o arbitraje por parte de los clientes podía ser realizado en forma libre, sin discriminar por el tipo de operación y/o la residencia del cliente, indicando que por ello, en la normativa cambiaria no se preveían requisitos específicos a ser verificados por las entidades a los efectos del acceso al mercado de cambios según tipo de operación como así tampoco contemplaba la presentación de documentación por parte del cliente, por lo que las entidades -dada su responsabilidad en las operaciones a ser llevadas a cabo- podían solicitar toda documentación que entendieran necesaria a los efectos de tramitar la operación pretendida por su cliente para darle curso.

Así, continua explicando que partir de lo dispuesto el 1/9/2019 el Poder Ejecutivo Nacional mediante Decreto N° 609/19 (BO 1.09.19) y su concordante Decreto 91/19 (BO 28.12.19), el BCRA emitió la Comunicación “A” 6770 y complementarias y dice que si bien excede la consulta efectuada y por si resultara de aplicación, cabe señalar que mediante el punto 3. de la Comunicación “A” 6770 se admitió la aplicación de cobros de exportaciones a la cancelación de anticipos y préstamos de prefinanciación de exportaciones, en los siguientes casos: a. Prefinanciaciones y financiaciones otorgadas o garantizadas por entidades financieras locales. b. Prefinanciaciones, anticipos y financiaciones ingresados y liquidados en el mercado local de cambios y declaradas en el Relevamiento de deuda externa privada. c. Préstamos financieros con contratos vigentes al 31.08.19 cuyas condiciones prevean la atención de los servicios mediante la aplicación en el exterior del flujo de

fondos de exportaciones. d. El resto de las aplicaciones requiere la conformidad previa del Banco Central. Agrega que, en particular, el punto 1.3.7. dispone que los “Anticipos y prefinanciaciones de exportaciones del exterior pendientes al 31.8.19 que no fueron liquidados en el mercado local de cambios en la medida que se cuente con la conformidad previa o se aplique el mecanismo descripto en el punto 3.3.3.ii.” El punto 3.3.3. establece, respecto a las Certificaciones de aplicación de cobros de exportaciones, para los anticipos y prefinanciaciones de exportaciones del exterior pendientes al 31.08.19 no liquidados en el mercado local de cambios, que la entidad nominada por el exportador para el seguimiento del conjunto de sus operaciones que encuadran en ese apartado, deberá por cada operación que presente el exportador en adición a la verificación de las condiciones indicadas en el punto 3.3.1. requerir una declaración jurada del exportador detallando el monto pendiente de la deuda al 31.08.19 y las cancelaciones realizadas. Aclara también que no cuenta con la documentación respaldatoria de las operaciones de cambio, siendo que dicha información debe encontrarse en poder de la entidad interviniente en la operación.

Agrega también, en virtud de la consulta efectuada sobre si los códigos de concepto a utilizar para liquidar anticipos de exportaciones o préstamos financieros son los mismos o son distintos, se destaca que el Código de concepto identifica el motivo de la transacción en el mercado de cambios, lo que permite asignar cada operación particular a la cuenta específica del balance cambiario del que se trate (ver sección B.5. Disposiciones normativas relevantes con implicancias en las estadísticas cambiarias). Expone que los códigos de concepto del RIOC se encuentran agrupados en 6 cuentas en base a las categorías de la BdP (para el listado de códigos de concepto acceder al siguiente enlace): 1. Bienes (comienzan con la letra B), 2. Servicios (comienzan con la letra S), 3. Ingreso primario y secundario (comienzan con la letra I), 4. Capital (comienzan con la letra C), 5. Financiera: transacciones de activos externos y otros activos en moneda extranjera (comienzan con la letra A) 6. Financiera: transacciones de pasivos externos y otros pasivos en moneda extranjera (comienzan con la letra P). A su vez, dentro de la mencionada desagregación la misma se separa en operaciones más específicas, donde: “C.2.1.1.b. Cobros anticipados de exportación de bienes, comprende a los ingresos por exportaciones de bienes ingresados con anterioridad al otorgamiento del cumplido de embarque de la mercadería por parte de la Aduana, cuando dicho financiamiento haya sido otorgado por el importador del exterior como pago total o parcial de la orden de compra o suministro efectuado por el exportador.

b) Que de la respuesta obtenida del oficio dirigido al Banco de Galicia y Buenos Aires SAU mediante IF-2023-152918177-APN-SGAI#TFN e IF-2023-154359602-APN-SGAI#TFN surge que la actora no registra fondos recibidos y remitidos a Olam International Inc., durante el período 2018. Que, no obstante ello, y con motivo del oficio ampliatorio librado a tal entidad, mediante IF-2024-17802859-APN-SGAI#TFN acompaña como adjunto los movimientos bancarios existentes en la cuenta de Olam Argentina SA en el periodo solicitado (años 2017 y 2018) y que en los mismos se pueden detectar la totalidad de las transferencias que se solicitan y cómo fueron liquidados los mismos. Dicha respuesta es impugnada por la actora toda vez que se limitó a acompañar los movimientos de fondos pero no se puede identificar quien envía los fondos por lo tanto entiende no se da acaba respuesta al requerimiento formulado, atento lo cual se hace lugar a un nuevo oficio ampliatorio, el que se encuentra contestado mediante IF-2024-48256773-APN-SGAI#TFN informando que respecto de los fondos designados de la siguiente forma “COMEXT ORDEN DE PAGO”, solicitan se indique fecha y monto de dicha operación, a los efectos de ubicar la misma, y cumplir con lo solicitado. En virtud de lo mismo la actora solicitó enviar un nuevo oficio con dichos datos el cual fue contestado y obra en el IF-2024-135836010-APN-SGAI#TFN.

c) Por su parte el HSBC Bank Argentina por IF-2024-11773747-APN-SGAI#TFN responde que respecto, de la firma, Olam Argentina no registró operaciones de cambio durante el año 2018, como así tampoco, transferencias

locales, enviadas y/o recibidas hacia la firma Olam Internacional.

d) Que mediante documento embebido al PV-2023-136404630-APN-VOCX#TFN, obra agregada la respuesta al oficio dirigido al Banco de la Provincia de Córdoba señalando que la actora no registra cuentas operativas en dicha institución. Que con motivo del oficio ampliatorio que fuera librado, la entidad responde por IF-2024-24405880-APN-SGAI#TFN remitiendo las constancias de cuenta bancaria cerrada y movimientos de la cuenta del período solicitado a sus efectos y en virtud de la cantidad de operaciones, solicitan se indique cual es de su interés para ampliar información y acompaña planillas de resumen de cuenta corriente (vide IF-2024-24409012-APN-SGAI#TFN, IF-2024-24411290-APN-SGAI#TFN, IF-2024-24411290-APN-SGAI#TFN, IF-2024-24413364-APN-SGAI#TFN, IF-2024-24415695-APN-SGAI#TFN e IF-2024-24421786-APN-SGAI#TFN). Que dicha contestación también es impugnada atento no contestar de forma precisa lo requerido mediante el oficio que diligenciara la actora, atento lo cual se hace lugar a un nuevo oficio ampliatorio a dicha entidad. El mismo se encuentra agregado mediante IF-2024-36108957-APN-SGAI#TFN, informando que:“... la firma OLAM ARGENTINA SA NO POSEE operaciones registradas para el período 2018 en esta Gcia.de Negocios Internacionales...” (sic).

e) En IF-2023-144781510-APN-SGAI#TFN se encuentra agregada la respuesta del Banco Macro S.A. de la misma se observa que se acompaña extracto bancario de la apelante respecto a su cuenta corriente en dicha entidad y dentro de la franja temporal solicitada, indicando que ello refleja los débitos y créditos que impactaron en la cuenta durante el período que se consulta y la modalidad de extracción y/o depósito que se empleó en cada caso.

En cuanto al informe pericial (IF-2024-65918862-APN-DTD#JGM), los expertos exponen -conforme la documentación examinada- las operaciones de exportación por venta de bienes concertadas por la recurrente con Olam International LTD (OIL), tanto en 2017 como en 2018 (punto C). Preguntados los peritos *“si OASA recibió anticipos de OIL durante los períodos fiscales 2017 y 2018”*, ambos responden que de la lectura de las facturas de exportación -(detalladas en Anexos I y II que se adjuntan al informe pericial), observan que la condición de pago indicada es “pago 100% adelantado”, lo que da cuenta de un pago anticipado, que en los Estados Contables dentro del cuadro de Saldos Patrimoniales se informan las deudas con Olam International LTD, lo que es informado en la columna de “Anticipos de clientes” y dentro del cuadro de “Operaciones” se consigna un importe que está comprendido en la columna de “venta de bienes”, el que coincide con el monto facturado en concepto de exportación de bienes a dicha compañía y que se exponen dentro de los Activos y Pasivos en Moneda Extranjera, deudas con la Sociedad Controlante bajo el concepto de “Anticipo de Clientes” (Anexo III). En cuanto al período 2017, concluyen así que de la lectura de los Estados Contables se desprende que se efectuaron operaciones de cobro de anticipos y exportaciones con su contraparte, OIL.

Asimismo, indican que de la lectura de los comprobantes de transferencias recibidas en Banco HSBC Bank Argentina S.A., durante el periodo 2017 (detallados en Anexo V), observan transferencias de Olam International LTD a Olam Argentina SA , que de la Solicitud de orden de Pago efectuada solicitado por Olam Argentina SA lo ha sido en concepto de “Cobro Anticipado de Exportaciones – Cod. B02”, informando como pagador del exterior a Olam International Limited; en cuanto a los Comprobantes de Liquidación por cierre de cambio en el Banco de Galicia y Buenos Aires S.A., durante el periodo 2017 (detallados en Anexo V) surgen liquidados por Olam Argentina SA bajo la operación de “orden de pago cobros anticipados exportación”. Exponen que dichos cobros se encuentran registrados en la contabilidad de la recurrente (detalle en Anexo VII), donde observaron los asientos de contabilización de cada cobro anticipado en los Libros Diarios respectivos. En cuanto al período 2018 informan que del cotejo de los Comprobantes de Liquidación en Concepto de “Ordenes de Pago - Cpra.Divisa Valor Hoy” en el Banco Macro S.A., (detallados en Anexo VI) surge el monto en dólares liquidados por la actora

y que de los Comprobantes de Liquidación por cierre de cambio en el Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. (según detalle Anexo VI) surge la liquidación de la actora bajo la operación de “orden de pago cobros anticipados exportación”, operatoria que tiene su registro correspondiente en el Libro Diario (Anexo VII). Así, los expertos concluyen OASA recibió anticipos de OIL durante los períodos fiscales 2017 y 2018.

Que al responder el apartado G) de la pericia, esto es, *“si los fondos registrados como anticipos clientes fueron ingresados al país como tales en cumplimiento de las normas del BCRA y el código o concepto con el cual se ingresaron”*, los peritos son contestes en manifestar que: a) las solicitudes de liquidación de orden de pago para el ingreso de divisas del período 2017 y 2018, realizadas a través del Banco Galicia S.A., el ingreso de los fondos, provenientes del ordenante OIL, ha sido declarado dentro del concepto de “B02 cobros anticipados de exportaciones de bienes” y “B01 cobros de exportaciones de bienes”, informando para estos últimos casos, los permisos de embarque relacionados a los mismos; b) respecto de las Impresiones de Carta de Instrucción para Liquidación de Orden de Pago (EXPO) del periodo 2017 efectuadas a través del HSBC Bank Argentina SA, el ingreso de los fondos, provenientes del pagador del exterior OIL fue declarado dentro del concepto de “B02 cobros anticipados de exportaciones de bienes” y c) respecto de las Impresiones de los Boletos de Compra de Cambio y o Solicitudes de Liquidación y Orden de Pago del Exterior, efectuadas a través del Banco Macro SA durante el periodo 2017 y 2018,el ingreso de los fondos, provenientes del pagador del exterior OIL, fue declarado dentro del concepto de “B02 cobros anticipados de exportaciones de bienes”. Como corolario de ello, dicen que tal conceptualización se encuentra acorde a los códigos de conceptos utilizados para registrar las operaciones de compra y venta de cambio establecida por el BCRA en la Comunicación A 6037 que referencia a nuevos códigos de concepto de acuerdo a las modificaciones en el Régimen Informativo de Operaciones de Cambio vigentes a partir del 1/09/2016, codificando a los Cobros de exportaciones de bienes como “B01” y a los Cobros anticipados de exportaciones de bienes como “B02”.

Agregan que de la lectura de los Certificados de Validación emitidos el 15/06/2017 y fecha de validación 09/06/2017, por la deuda mantenida al cierre del periodo marzo 2017 con OIL se corresponden con la obligación dispuesta por la Comunicación “A” 3602 del Banco Central de la República Argentina en cuanto implementó un Sistema de Relevamiento de Pasivos Externos y Emisiones de Títulos de los sectores financiero y privado no financiero, en el cual se debía informar el endeudamiento a fin de cada trimestre calendario, teniendo dichas presentaciones el carácter de declaración jurada. Que sobre el comprobante de Validación del Relevamiento de Activos y Pasivos Externos (Comunicación "A" 6401), presentada por OASA por el periodo 2018, observan operaciones informadas con OIL de tipo “1-Anticipos de exportaciones de bienes”, indicando el saldo inicia, desembolsos del periodo, cancelaciones totales y el saldo final del periodo, precisando que dicho saldo, en contraste con los montos adeudados informados en el Anexo III de los Estados Contables por el ejercicio cerrado al 31/12/2018 como pasivos por anticipo de clientes con sociedad controlante, no arroja diferencias.

Que también se les requirió a los expertos que digan (punto H) “*Dentro de qué rubro contable se habrían registrado estos anticipos recibidos de OIL”*, señalando que del Libro Inventario y Balances surge que dentro del Pasivo Corriente del Inventario de los ejercicios cerrados al 21/12 2017 y 2018, en el rubro “Anticipo de Clientes”, se incluye la deuda mantenida en moneda extranjera con OIL, importe este que coincide con el pasivo registrado de “Activos y Pasivos en Moneda Extranjera” de los Estados Contables del Ejercicio, bajo el concepto de “anticipo de clientes”.

Que preguntados *“si es correcta esa registración, a la luz de las reglas de la ciencia contable y las normas profesionales teniendo en cuenta también la exigencia del art. 63.2)I.a) de la Ley General de Sociedades en cuanto exige indicar separadamente las deudas comerciales, bancarias, financieras y las existentes con sociedades controlantes, controladas o vinculadas”* (punto I). Por un lado el perito de la actora conforme las

explicaciones que brinda, concluye que "... observa correctamente expuesta la deuda por anticipos de clientes en el pasivo corriente, atento tratarse de una deuda de carácter comercial, acorde la normativa reseñada, en tanto se exponen separadamente de otros pasivos de distinta naturaleza: remuneraciones y cargas sociales, préstamos fiscales (impuestos, tasas, etc), societaria (dividendos), de acuerdo al Capítulo VII de la Resolución Técnica (FACPCE) N°9. En tanto el Perito del Fisco Nacional informa que de los Estados Contables finalizados al 31/12/2017 y 31/12/2018 de Olam Argentina SA observa que sus registraciones son correctas en cuanto cumplen con las reglas de la ciencia contable y las normas profesionales correspondientes Resolución Técnica Nro. 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) - y la Ley General de Sociedades 19.550 y modificatorias, agregando que no obstante lo informado y sin entrar en el nudo de la controversia en tanto es una cuestión reservada para este Tribunal "la exposición contable de los "anticipos de clientes" podría clasificarse como deuda de índole financiera si se consideran a los mismos a la luz de una distinta realidad económica a la seguida por la apelante" (sic).

También se les pidió a los peritos en el punto J) que indiquen *"si los anticipos clientes (enviados por OIL a OASA) se pueden relacionar con las operaciones de exportación que realizó OASA."* Acá ambos expertos coinciden en responder que de los comprobantes de facturas electrónicas tipo "E" emitidas por OASA a OIL por los periodos 2017 y 2018 (según detalle en Anexos I y II) observan que los conceptos de venta facturados a la firma del exterior se corresponden con porotos de diversos tamaños, así como granos crudos y maní blanqueados, siendo esos productos coincidentes con la mercadería exportada por OASA, según despachos de exportación (detallados en Anexos III y IV), los que son también referenciados en las facturas emitidas, agregando que de los comprobantes de exportación tipo "E" surge como condición de pago la leyenda "pago 100% adelantado", lo cual indica que dicha operación se aplica a cobranzas perfeccionadas con anterioridad a la fecha de emisión del comprobante de exportación.

Preguntados sobre *"cómo se cancelaron las deudas que tenía OASA con OIL en concepto de anticipos de exportaciones.*" (punto K), los peritos dicen que las deudas mantenidas con OIL producto de los anticipos de exportación transferidos a la Compañía local se cancelaron únicamente mediante la compensación de créditos a cobrar por exportación de mercadería (porotos y maní), en tanto las operaciones de venta informadas en punto pericial C) disminuyen la deuda mantenida con la sociedad del exterior acorde lo registrado en los libros contables de la Compañía, sin que observaran otras modalidades de cancelación de dichos anticipos sino sólo mediante la entrega de mercadería. Aclaran que al momento de recibir el cobro por anticipo de exportación la Compañía local registró el ingreso del dinero en Banco (Galicia, Macro o HSBC) contra el incremento de un pasivo -deuda- con OIL, imputado a la cuenta contable patrimonial "130000 Olam International L", tal como se identifica en Anexos VII y VIII; detacando que no observan en la documentación compulsada, transferencia de dinero u algún otro activo de OASA a OIL.

También se les pidió a los peritos que (punto L) que informen *"si los registros realizados por OASA respecto de las diferencias de cambio originadas en las operaciones con OIL han sido correctas"*, indican que es acertado el procedimiento seguido por la Compañía para el reconocimiento de las diferencias de cambio, en línea con lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 160 de su Decreto Reglamentario y que la diferencia entre el cálculo global efectuada por estos Peritos y la calculada por la Compañía para los años 2017 y 2018 conforme el cálculo que efectuan, no representa una diferencia significativa.

Al solicitarles que indiquen (punto M) *"si están correctamente registrados contablemente los anticipos de clientes como las exportaciones, respetando las normas contables y las normas referidas al impuesto a las ganancias"*. Luego de analizar la normativa aplicable al caso, el perito de la actora concluye que la registración de la deuda en moneda extranjera al momento del cobro del anticipo, su revaluación en moneda local atento la

devaluación del tipo de cambio entre el momento en que se verifica su recepción hasta su cancelación con entrega de mercadería -poroto y/o maní- y/o cierre del ejercicio respecto de la porción no cancelada aún, y el devengamiento de la venta al momento de su facturación y entrega, puede manifestarse que OASA registró sus operaciones comerciales, más precisamente los anticipos de clientes y exportaciones acorde los lineamientos expuestos por las normativas bajo análisis, concluyendo en consecuencia que la registración de los mismos no difiere de lo estipulado en la ley del impuesto a las ganancias y normas contables; por su lado el Perito del Fisco Nacional concluye que las registraciones y valuaciones contables de los anticipos de clientes y exportaciones están acordes con los lineamientos de la normativa contable, agregando que, las registraciones se rigen bajo normas cuyo criterio se puede o no coincidir si se analiza el tratamiento de las operaciones con distintos criterios y que desde el punto de vista de las normas tributarias, la consideración como deuda comercial de los “anticipos de clientes” adoptada por la apelante difiere con lo normado en el impuesto a las ganancias, por cuanto -en su opinión- los anticipos efectuados por OIL a OASA durante los períodos 2017 y 2018 tienen la característica de financieros.

En relación con la aplicación del principio de la realidad económica por parte del ente recaudador debe recordarse que nuestro más Alto Tribunal ha dicho “Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica (...) faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar 'la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de las partes (...), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, 'debe darse prioridad a las estructuras utilizadas por los particulares', como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr. en similar sentido, CS, Fallos 328:130 y 329:1812)”. (CSJN, in re “Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF 24.929-I) c/DGI”, fallo del 31/10/2017).

En este sentido, no puede alcanzar la mera sospecha de la existencia de una sustancia económica diferente a la que refleja la estructura formal del acto o de una intención oculta de las partes sino que, como mínimo, debe acreditarse la existencia de circunstancias que revelen claramente que las formas jurídicas utilizadas por las partes para encauzar su intención económica y efectiva son, en forma manifiesta, inadecuadas respecto de dicha intención.

A tenor de lo expresado por las partes y de las pruebas referidas, considero que le asiste razón a la recurrente en cuanto el anticipo a cuenta de exportaciones responde a una deuda comercial y por lo tanto el ajuste proyectado por el ente fiscal sobre este punto debe ser revocado, siendo de aplicación al caso la excepción prevista en el art. 81 inciso a) de la ley del gravamen según texto fijado por la ley 27.430 vigente para el período en examen.

Es decir que para el ejercicio 2018, los requisitos antes enunciados no eran necesarios, por lo que no puede ponérsele mayores exigencias a la operatoria realizada entre la recurrente y OIL respecto del cobro de anticipos de exportaciones en lo que hace a la intervención bancaria.

Ello así, considero que procede revocar el ajuste tratado en este punto y en consecuencia no corresponde tratar los restantes agravios vertidos sobre esta cuestión.

VIII-Que sobre los intereses resarcitorios intimados en los actos apelados, cabe recordar que éstos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o

responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses . Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005). Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que ello así procede la aplicación de intereses resarcitorios, los que deberán reliquidarse de acuerdo en la proporción del ajuste confirmado.

IX- En cuanto a la multa impuesta por el período 2017 con sustento en lo establecido en los arts. 46 y 47 inciso a) de la ley de rito fiscal, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

Que no puede soslayarse que el artículo 47 de ley 11.683 establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF -Sala V-, in re: “Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI”).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

Que ello así, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito, como así también la debida utilización de las presunciones establecidas en el art. 47 de la citada normativa.

Que por lo expuesto, no habiéndose producido prueba que acredite la falta de dolo en su obrar, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la multa bajo examen no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar el encuadre infraccional como la graduación aplicada y en consecuencia, corresponde disponer su confirmación. X – Como corolario de lo expresado voto por 1) Confirmar el ajuste relativo a los precios de transferencia, referidos una valuación improcedente de las exportaciones por los períodos fiscales 2017 y 2018, con más intereses resarcitorios y la multa aplicada por el

período 2017 y 2) Revocar el ajuste relacionado con el cómputo de diferencias de cambio negativas en el período 2018, relacionada con la cuenta anticipo de clientes.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

Atento la forma en que se resuelve, corresponde ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación correspondiente a fin de establecer el monto impuesto adeudado con más los intereses resarcitorios y la multa por los conceptos admitidos.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el ajuste relativo a los precios de transferencia, referidos una valuación improcedente de las exportaciones por los períodos fiscales 2017 y 2018, con más intereses resarcitorios en la proporción correspondiente y la multa aplicada por el período 2017.

2°) Revocar el acto recurrido en lo que respecta a la impugnación del cómputo de diferencias de cambio negativas en el período 2018, relacionada con la cuenta anticipo de clientes, conforme lo expresado en el Considerando VII del voto de la Vocal Intructora.

3°) Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

4°) Ordenar al Fisco Nacional que en el plazo de treinta (30) días practique la liquidación de las sumas adeudadas en autos a tenor de lo decidido en el punto 1°) que antecede.

5°) Diferir la regulación de honorarios hasta el momento en que se apruebe la liquidación ordenada.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones-

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.02 11:31:32 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.02 11:51:17 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.02 11:51:18 -03:00