Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 28 de Octubre de 2021

Vistos los autos: “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitir por razones de brevedad, con exclusión de la cita de Fallos: 394:394.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se desestima la queja. Notifíquese y previa devolución de los autos principales, archívese.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando  Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Recurso de queja interpuesto por el **Fisco Nacional –AFIP-DGI-**, representado por la **Dra. Natalia Mariela De Simone**, con el patrocinio letrado del **Dr. Hernán Andrés Spina.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 1.057/1.066 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado las resoluciones (DV DEOA) 140/11 y 123/12, dictadas por la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva (AFIP).

La primera de ellas había determinado de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 con más sus intereses resarcitorios, mientras que la segunda le había aplicado una multa por omisión, con fundamento en el art. 45 de la ley 11.683, respecto de ese impuesto y período.

Para así decidir, relató que la actora, a fin de justificar que el precio de sus exportaciones del período fiscal 2005 se había ajustado a los de mercado abierto, comparó los pactados con sus vinculadas con el precio de referencia publicado por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca de la Nación (SAGPyA) a la fecha de celebración de cada uno de los contratos de venta, lo que comúnmente se conoce como "*precio de concertación*".

El Fisco Nacional, en su ajuste, cotejó los precios informados por la actora con los empleados por Nidera S.A. y

Oleaginosa Moreno Hnos. S.A. (O.M.H.S.A., en adelante) en idéntico lapso y respecto de *commodities* agrícolas.

En esa tarea, la AFIP concluyó que los precios a los que ADM Argentina S.A. facturó sus exportaciones de *commodities* a sus vinculadas resultaban inferiores a los valores de referencia que partes independientes habían considerado a efectos de fijar sus precios en operaciones similares y, por ende, practicó la determinación de oficio aquí cuestionada.

En este punto, la Cámara advirtió que el art. 86 de la ley 11.683 exige, a quien pretende la revisión de los hechos y de la prueba rendida en el expediente, acreditar la arbitrariedad del pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

En ese orden de ideas, afirmó que la apelación no logra alterar, de modo concreto y razonado, el pronunciamiento recurrido, al no dar cumplimiento acabado al requisito que viene impuesto por los arts. 265 y concordantes del C.P.C.C.N. (de aplicación supletoria por lo dispuesto en el art. 197 de la 11.683) por cuanto, frente el alcance de la doctrina de la arbitrariedad de sentencia y los límites a la revisión de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación (art. 86, ley 11.683), el Fisco Nacional se limitó a manifestar sus discrepancias respecto de la valoración de la prueba realizada por el organismo jurisdiccional sin acreditar, siquiera mínimamente, el desacierto extremo que habilita el control exhaustivo por parte de la Cámara.

En tal sentido, puntualizó que todas las premisas que llevaron al Tribunal Fiscal a decidir como lo hizo encuentran su correspondencia en las constancias y probanzas de la causa.

En primer término, explicó que de la prueba informativa surge que tanto Nidera S.A. como O.M.H.S.A. aplicaron como metodología para la determinación de los precios de exportación de *commodities* agrícolas en transacciones con partes independientes o con vinculadas, su fijación a los valores de mercado conocidos en la fecha de concertación de cada operación para el período acordado de entrega.

Especificó también que los productos comercializados por esas empresas difieren de los exportados por la actora, tanto en su tipo como en sus cantidades y mercados (países) de destino. Así, por ejemplo, mientras Nidera S.A. exportó a Cuba; Canadá; Reino Unido; Países Bajos; Costa Rica; Francia; Chile y Estados Unidos de América, ADM Argentina S.A. lo hizo a Estados Unidos de América, con destino a ADM International Co. y ésta a su vez -actuando como intermediaria- vendió las existencias a terceros compradores ajenos al holding.

A su vez, tanto Nidera S.A. como O.M.H.S.A. comercializaron productos en su mayoría distintos de los que la aquí actora ha exportado. Por ejemplo: aceite de soja refinado a granel; harina de soja a granel; aceite de girasol refinado; pellets de girasol a granel; aceite de soja crudo; trigo pan; etc. Reconoció la Cámara que también Nidera S.A. y O.M.H.S.A. realizaron alguna operación con productos que coincidían con los de la actora (ejemplo: maíz y soja a granel) pero afirmó que, en el contexto de los volúmenes de las exportaciones, no resultaban significativos y, por lo tanto, no podían ser considerados comparables válidos.

En segundo lugar, respecto de la prueba pericial contable, señaló que -al igual que Nidera S.A. y O.M.H.S.A.- la

actora registró ante la SAGPyA sus operaciones de exportación realizadas en el período fiscal 2005, las que correspondieron a maíz, pellets de afrechillo, soja, sorgo y trigo. El precio de venta pactado por ADM Argentina S.A. por las exportaciones de esos productos durante el período 2005 resultó, en todos los casos, igual al precio de venta oficial FOB publicado por la SAGPyA, a la fecha indicada como de concertación para cada uno de los productos exportados.

En tercer lugar, en lo referido a la prueba pericial técnico-económica, la Cámara puso de resalto que de allí surge que:

a) En el 76,67% de las operaciones concertadas por O.M.H.S.A. con terceros independientes, el precio pactado es más cercano al precio publicado por la SAGPyA a la fecha de concertación que a la del embarque.
b) Medido en cantidad de toneladas, el 93,56% de las exportaciones de O.M.H.S.A. a terceros independientes correspondieron a operaciones concertadas en fechas en las que el precio de cotización publicado por la SAGPyA a la fecha del contrato fue superior al precio publicado por el mismo organismo a la fecha de embarque.
c) Del cotejo de la documentación de respaldo se evidencia que la actora no ha vendido aceite de girasol, ni pellets de girasol durante el ejercicio fiscal 2005. Los únicos productos comercializados por ADM Argentina S.A. fueron trigo, maíz, soja, pellets de afrechillo y sorgo.
d) Todas y cada una de las operaciones de ADM Argentina S.A. han sido pactadas a precios iguales o superiores al primer cuartil de operaciones de Nidera S.A. De allí se colige

que la actora celebró con su vinculada del exterior sus operaciones de exportación de oleaginosas a precios que fueron iguales o superiores que los que hubieran pactado partes independientes.

Por todo ello, resolvió que la conclusión a la que había arribado el Tribunal Fiscal -esto es, que los hechos y antecedentes invocados por el Fisco Nacional no resultaban idóneos para fundar la determinación de oficio practicada- se ajustaba a los extremos acreditados en autos, sin que las manifestaciones esbozadas por la demandada en su apelación lograran modificar lo decidido.

- II -

Disconforme, la AFIP - DGI interpuso el recurso extraordinario de fs. 1070/1089 que, denegado a fs. 1116, originó esta presentación directa.

En primer lugar, indica que la impugnación de los precios de transferencia no debe efectuarse respecto de todas las operaciones del período fiscal sino únicamente en aquellas en las cuales las prestaciones y condiciones no cumplen con las prácticas normales del mercado entre entes independientes, motivo por el cual no es necesario tal ajuste en las que respetan dichas prácticas.

En sintonía con lo anterior, indica que la Cámara realizó una lectura errónea, parcial y arbitraria de la pericia contable, al basar su argumento en una liquidación realizada por los expertos al solo efecto de cumplir con lo solicitado, esto es, valuar todas las operaciones al valor de la SAGPyA a la fecha de embarque. Por el contrario, explica que el Fisco

únicamente debía impugnar las operaciones facturadas por debajo del precio comparable, como surge del art. 14 de la ley 20.628.

En idéntico sentido, manifiesta que el Fisco no debe admitir compensaciones entre operaciones facturadas por debajo y por encima del precio comparable, pues la finalidad del régimen consiste en fijar un mínimo de renta sujeta a imposición local, motivo por el cual se ajustan únicamente aquellas operaciones que arrojan un resultado favorable al organismo recaudador.

En otro orden afirma que, a los efectos de la comparabilidad, la resolución determinativa impugnada seleccionó las operaciones celebradas por Nidera S.A. y O.M.H.S.A. pues tales empresas comercializaban los mismos productos que la recurrente a clientes independientes en los términos de la resolución general (AFIP) 1.122/01, con el fin de estudiar la modalidad adoptada por ellas para fijar los precios de sus operaciones de exportación y obtener así comparables externos aptos para su empleo en la fiscalización de los precios declarados por la actora.

Como resultado de tal tarea, relata que el Fisco constató que tales compañías pactaron, en casi la totalidad de sus operaciones, precios superiores a los FOB fijados por la SAGPyA correspondientes a los valores vigentes a fecha de embarque. Esta situación se comparó con la forma de operar de la actora con sus firmas vinculadas y se comprobó que la responsable facturaba sus exportaciones de *commodities* a precios vigentes a la fecha de concertación de la operación de venta, anterior al momento del embarque.

Puntualiza que considerar la fecha de embarque de la mercadería como un elemento de la aludida condición de venta,

resulta compatible con la oportunidad en que se perfecciona toda operación de exportación. Asimismo, para que se considere perfeccionada la exportación para la ley del gravamen, se debe configurar la salida de los bienes del país, la que ocurre con el cumplido de embarque al finalizar la carga.

En virtud de ello, asevera, una vez constatada la condición de venta en que las firmas comparables pactaban sus operaciones, esto es, a precios compatibles con el publicado por la SAGPyA a la fecha de embarque para cada clase de producto, el Fisco dedujo que ADM Argentina S.A. debía haber fijado los precios de sus operaciones de exportación con partes relacionadas bajo idénticas condiciones, es decir, por lo menos a precios no inferiores a los informados por dicha entidad a la fecha de embarque.

Para concluir, denuncia que la Cámara efectuó una errada interpretación de las respuestas brindadas por Nidera S.A. y O.M.H.S.A., al requerírsele información sobre la metodología de formación de precios llevada a cabo en sus operaciones con partes independientes.

Afirma que ello es así por cuanto ambas firmas -Nidera S.A. y Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.- operan pactando sus precios al momento de concertación de la venta en función de precios a futuro, considerando el tiempo acordado de entrega de la mercadería, fijados día a día en los mercados internacionales más importantes del mundo, ello a efectos de minimizar los riesgos de variaciones de precios cuando la fecha de la efectiva exportación tiene lugar con posterioridad a su concertación por plazos más o menos prolongados.

- III -

Corresponde poner de relieve que el art. 86, inc. b), de la ley 11. 683 otorga carácter limitado a la revisión de la Cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985).

Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9°), observo que lo resuelto por el *a quo* -en cuanto desestimó los agravios del Fisco Nacional y tuvo por válidos los hechos y pruebas valorados por el Tribunal Fiscal- no excede el marco de sus facultades ni exhibe una manifiesta arbitrariedad que permita descalificarlo como acto jurisdiccional.

En tal sentido, tiene dicho el Tribunal que la arbitrariedad es de carácter excepcional y no tiende a sustituir a los jueces de la causa en cuestiones que les son privativas, ni a corregir en tercera instancia fallos equivocados o que se reputen tales, ya que sólo admite los supuestos de desaciertos y omisiones de gravedad extrema, a causa de los cuales los pronunciamientos no pueden adquirir validez jurisdiccional (Fallos: 324:3421; 3494; 4123; 4321).

Sobre la base de tales premisas, entiendo que el recurso extraordinario planteado resulta inadmisible y ha sido bien denegado pues, para convalidar lo resuelto por el Tribunal Fiscal, el *a quo* aportó fundamentos de hecho y prueba que acuerdan -en mi criterio- sustento suficiente a lo resuelto, sin

que las discrepancias del recurrente resulten eficaces para habilitar la vía excepcional intentada.

En efecto, la Cámara concluyó que los productos comercializados por Nidera S.A. y O.M.H.S.A. difieren con los exportados por la actora, tanto en su tipo como en sus cantidades y mercados (países) de destino y, por ende, no resultan aptos para sustentar el ajuste pretendido por el organismo recaudador.

En tal sentido, explicó que, mientras Nidera S.A. exportó a Cuba; Canadá; Reino Unido; Países Bajos; Costa Rica; Francia; Chile y Estados Unidos de América, ADM Argentina S.A. lo hizo a Estados Unidos de América.

En cuanto a los productos, tuvo por demostrado que tanto Nidera S.A. como O.M.H.S.A. comercializaron aceite de soja refinado a granel; harina de soja a granel; aceite de girasol refinado; pellets de girasol a granel; aceite de soja crudo y trigo pan, mientras en idéntico período fiscal, ADM Argentina S.A. vendió maíz argentino a granel; trigo argentino a granel; pellets de afrechillo, poroto de soja a granel y sorgo a granel.

Respecto de los precios, la Cámara afirmó que estaba acreditado que en el 76,67% de las operaciones concertadas por O.M.H.S.A. con terceros independientes, el precio pactado fue más cercano al publicado por la SAGPyA a la fecha de concertación que a la del embarque. Añadió que, medido en cantidad de toneladas, el 93,56% de las exportaciones de O.M.H.S.A. a terceros independientes correspondieron a operaciones concertadas en fechas en las que el precio de cotización publicado por la SAGPyA a la fecha del contrato fue

superior al precio publicado por el mismo organismo a la fecha de embarque.

En tales condiciones, es claro para mí que los agravios del Fisco, enderezados a defender su ajuste practicado sobre la base de precios comparables cuyo empleo fue desechado tanto por el Tribunal Fiscal cuanto por la Cámara, sólo traducen una mera discrepancia con la valoración del material probatorio utilizado por los jueces de la causa, no cubierta por la tacha de arbitrariedad que sostiene el remedio federal (Fallos: 280:320; 295:165; 297:333), cuyo carácter excepcional no tiende a sustituir a los magistrados cuando deciden cuestiones que le son privativas (Fallos: 394:394: 295:356; 297:173), aun cuando se invoque error en la solución del caso (Fallos: 296:82, 445; 302:1030), razones por las cuales pienso que el recurso extraordinario interpuesto ha sido bien denegado.

- IV -

Atento la solución que aquí propicio, entiendo que deviene inoficioso el examen de los restantes agravios.

- V -

Por lo expuesto, opino que debe rechazarse esta presentación directa.

Buenos Aires, 28 de junio de 2019.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación