



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 4 de abril de 2024

Vistos los autos: "Oleaginosa Oeste S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Oleaginosa Oeste S.A. (en adelante "OOSA") correspondiente al período fiscal 1999. Sostuvo que los precios de transferencia de las exportaciones de *commodities* agropecuarios realizadas a la empresa vinculada Atlantic Oils & Meals S.A. (en adelante "AOM"), radicada en Suiza, no respondían a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, conforme lo establecido en los arts. 8° y 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997, según la modificación dispuesta por la ley 25.063 (en adelante la "LIG").

La AFIP dividió su ajuste de los precios de transferencia de las exportaciones realizadas por OOSA en dos grupos, según existiesen o no comparables internos. El "primer grupo o transacciones de productos con comparables internos" comprendió a las exportaciones de idénticos *commodities* –aceite crudo argentino desgomado de poroto de soja y de aceite crudo argentino de semilla de girasol– facturadas por OOSA a AOM y a diversas compañías independientes residentes en Chile. La AFIP observó que los precios de venta a AOM, una sociedad vinculada, eran inferiores a los precios acordados con empresas independientes radicadas en Chile. En razón de estas

diferencias, consideró que el precio de las operaciones celebradas con AOM debía determinarse por aplicación del método del "precio comparable no controlado" establecido en el art. 15 de la LIG, tomando como referencia los precios acordados con empresas independientes radicadas en Chile con los ajustes correspondientes.

El "segundo grupo o transacciones de productos sin comparables internos" comprendió a las exportaciones de harina de soja, pellets de extracción de poroto de soja argentino tostado y pellets de harina de semilla de girasol argentino realizadas exclusivamente a AOM. Para determinar el precio de estas transacciones, la AFIP utilizó los valores publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación (en adelante la "SAGPyA") vigentes a la fecha de facturación de cada operación en lugar de los valores vigentes a la fecha de su concertación adoptados por OOSA en su estudio de precios de transferencia. La AFIP ajustó los precios de las exportaciones únicamente en los casos en que el precio de la exportación declarada por OOSA resultaba inferior al publicado por la SAGPyA.

2°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó parcialmente la resolución determinativa de oficio dictada por la AFIP. En primer lugar, revocó el ajuste efectuado al segundo grupo de transacciones sin comparables internos al convalidar el criterio adoptado por la actora. Para así concluir, descartó que la AFIP hubiese aplicado de manera retroactiva el "sexto



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

método”, introducido en el art. 15 de la LIG por la ley 25.874, al considerar el precio de facturación. Sostuvo que el precio a la fecha de facturación no resultaba incompatible con el método del “precio comparable no controlado” y las normas aplicables al período fiscal 1999. No obstante, concluyó que durante el período fiscalizado no se encontraba “*expresamente vedada [por la LIG] la posibilidad de testear las operaciones apelando a los precios [publicados por la SAGPyA] a la fecha de concertación*” que había utilizado la actora (fs. 634).

Por otra parte, sostuvo que de las pericias contables y de la documental agregadas a la causa era “*factible observar que resultaba imposible comparar las exportaciones realizadas a Chile y las efectuadas a Atlantic Oils & Meals, ya que existen diferencias de una envergadura tal, que resultan insusceptibles de ser depuradas*” (fs. 634), destacando la “*manifiesta ausencia de comparabilidad*” (fs. 634 vta.). Finalmente, le dio la razón a la AFIP respecto de que la determinación de los precios de transferencia debía hacerse teniendo en cuenta operación por operación, en lugar del criterio del precio promedio global del producto adoptado por OOSA.

3°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Respecto del ajuste efectuado al segundo grupo de transacciones sin comparables internos sostuvo que, a diferencia

de lo que ocurrió a partir de la reforma introducida por la ley 25.784, no existía en el período fiscal 1999 bajo examen una previsión legal específica que obligase a considerar el precio a la fecha de concertación o de facturación. Al respecto, señaló que el art. 15 inc. a) de la ley de impuesto a las ganancias vigente durante el período 1999, al regular el método del "precio comparable no controlado", disponía que se consideraría el precio de las contraprestaciones que se hubieran "pactado" con o entre partes independientes en operaciones comparables, empleando el mismo término ("pactado") en los métodos de "precio de reventa" y de "costo adicional". En base a ello, sostuvo que resultaba razonablemente factible concluir que el momento relevante para fijar las variables comparables era, durante la vigencia de la ley 25.063, el precio a la fecha de concertación de las operaciones de exportación, momento en el que se producía la transnacionalización de los riesgos derivados de la fluctuación diaria de los *commodities* agropecuarios. Agregó que idéntico criterio emplea el art. 6° de la ley 21.453 al disponer la aplicación de los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelarios y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Respecto del ajuste efectuado al primer grupo de transacciones con comparables internos, sostuvo que únicamente le asistía razón a la AFIP en cuanto a que la sentencia del Tribunal Fiscal no había explicitado los fundamentos para descartar la comparabilidad entre las transacciones celebradas



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

con AOM y las empresas independientes residentes en Chile, habiendo a tal efecto citado solo las fojas de las pericias contables y de la prueba informativa. Al respecto, expuso las razones por las cuales dichas exportaciones no eran comparables, teniendo en consideración las diferencias surgidas del volumen total de las exportaciones; el factor geográfico dado por los destinos de las exportaciones; los diferentes plazos de concertación, facturación y embarque de las operaciones; y las diferencias informadas por la Cámara de la Industria Argentina que avalaban la falta de la comparabilidad de las operaciones con el mercado chileno.

4°) Que contra dicha sentencia, la AFIP interpuso el recurso extraordinario que fue concedido en lo concerniente a la interpretación de las normas federales involucradas y denegado en lo atinente a la arbitrariedad invocada. Contra esta denegatoria, la AFIP interpuso queja.

Respecto del ajuste efectuado al primer grupo de transacciones con comparables internos, la AFIP afirma que quedó probado que la actora vendió más caro a las empresas independientes residentes en Chile que a su vinculada. Sostiene que la cámara ha incurrido en una arbitrariedad manifiesta al desechar como comparables a tales empresas independientes. Señala que la sentencia apelada no ha rebatido, de manera precisa, las conclusiones del Fisco plasmadas en las actuaciones administrativas, apartándose de las prácticas nacionales e internacionales en materia de precios de transferencia.

Respecto del ajuste efectuado al segundo grupo de transacciones sin comparables internos, la AFIP se agravia de que la cámara haya convalidado el empleo del precio publicado por la SAGPyA a la fecha de "concertación", tal como lo pretendía la actora, cuando debió adoptar el correspondiente a la fecha de "facturación". Al respecto, destaca que la propia contribuyente admitió que no poseía un registro con la fecha de negociación y que la cámara no tuvo en cuenta que las exportaciones eran acordadas a través de contratos que carecen de fecha cierta, que no prueban el lugar de celebración ni existe un registro oficial de ellos. Sostiene que la actora debió tomar la fecha de la factura a los fines de determinar la ganancia del exportador del país porque es el momento en el que se exterioriza la transferencia de dominio de la mercadería exportada. Finalmente, señala que las exportaciones a las que se refiere el art. 8° de la ley del gravamen son aquellas que tienen por objeto la salida de bienes del país -que en el caso bajo análisis se verifica en idéntica fecha que la factura-, momento en que se produce la renta de fuente argentina para el exportador del país.

5°) Que sin perjuicio de la naturaleza federal de algunas cuestiones planteadas, corresponde tratar, en primer lugar, los agravios que atañen a la arbitrariedad, dado que de existir esta no habría, en rigor, sentencia propiamente dicha (Fallos: [312:1034](#); [318:189](#); [319:2264](#); [330:4706](#) y [339:683](#), entre otros).



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

6°) Que siguiendo el orden de los ajustes efectuados por la AFIP, en el correspondiente al primer grupo de transacciones con comparables internos, la cámara expuso las razones que la llevaron a concluir que las ventas de *commodities* de OOSA a empresas independientes radicadas en Chile no eran comparables con las ventas a AOM en razón de las diferencias de volumen; destino de las exportaciones; plazos de concertación, facturación y embarque; y las diferencias informadas por la Cámara de la Industria Argentina que avalaban la falta de la comparabilidad de las operaciones con el mercado chileno (fs. 824/824 vta.).

La determinación de si las operaciones son comparables o no a los fines de la aplicación del método del precio comparable no controlado, tal como sucede en este caso, es una cuestión típica de hecho y prueba que corresponde a los jueces de la causa, salvo los supuestos de desaciertos y omisiones de gravedad extrema, a causa de los cuales los pronunciamientos no pueden adquirir validez jurisdiccional (conf. doctrina de Fallos: [339:1066](#)). La discrepancia entre la AFIP y la sentencia apelada en este punto se basa en que la AFIP consideró que las operaciones eran comparables, mientras que la cámara concluyó, basándose en las pericias contables y la prueba informativa, que existían diferencias no ajustables que afectaban la comparabilidad.

Asimismo, cabe destacar que la cámara reconoció que le asistía razón a la AFIP en cuanto a que el Tribunal Fiscal no

había explicitado acabadamente las razones por las cuales había descartado la comparabilidad de las operaciones, valiéndose de la mera cita de las fojas de las pericias contables y de la prueba informativa obrantes en la causa. Por tal motivo, la cámara expuso concretamente los fundamentos que, a su entender, justifican su conclusión de que las operaciones bajo discusión no eran comparables, convalidando así lo decidido por el Tribunal Fiscal sobre este ajuste.

El recurso extraordinario interpuesto ha sido bien denegado en este aspecto (cfr. fs. 877, pto. II) pues, tal como sostiene la señora Procuradora Fiscal en su dictamen -a cuyos fundamentos y conclusión cabe remitirse en este punto- los agravios de la AFIP solo traducen una mera discrepancia con el criterio de selección y 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: 295:356; 297:173; 304:1558), aun cuando se invoque error en la solución del caso (Fallos: 296:82; 296:445; 302:1030) (cfr. acápite V, último párrafo).

7°) Que respecto del ajuste efectuado al segundo grupo de transacciones sin comparables internos, la cámara confirmó el criterio del Tribunal Fiscal de que debía estarse a los precios de la fecha de "concertación" -como sostiene la actora- y no a los precios de la fecha de "facturación" -como





## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

pretende la AFIP-, siendo esta última idéntica o muy próxima a la fecha de embarque de las mercaderías (cfr. informe pericial, fs. 353/354).

Del examen de las actuaciones surge que, si bien OOSA afirma que corresponde establecer los precios de transferencia de sus exportaciones de acuerdo con el precio publicado por la SAGPyA a la fecha de "concertación", en su Estudio de precios de transferencia correspondiente al período fiscal 1999 reconoció que no tenía certeza sobre dicha fecha. En efecto, al contestar la vista con la que se inició el procedimiento determinativo de oficio, OOSA transcribió el punto 7.1.3 "Exportaciones" de su Estudio de precios de transferencia en el que admitía que "... la compañía no mantiene un registro conteniendo la fecha de la negociación de cada operación, sino la fecha de facturación. Si bien dicha fecha puede ser identificada, la dificultad que ello implica, considerando el gran número de operaciones llevadas a cabo, el uso de la fecha de facturación en su lugar resulta más práctico. Dado que la política de la empresa es la de facturación en su lugar resulta más práctico" (nota 42, fs. 162, el subrayado pertenece al Tribunal).

Al carecer de la fecha de concertación, OOSA adoptó una metodología para estimar el precio de la SAGPyA a dicha fecha en función del precio de la fecha de facturación: *"...el Estudio de OOSA efectuó, por motivos estrictamente operativos y administrativos, el siguiente cálculo: (a) identificó los precios oficiales de la SAGPyA de la fecha de facturación; (b)*

*consideró las variaciones porcentuales de tales precios en los treinta días anteriores, plazo dentro del cual puede fijarse verosímilmente la fecha de concertación de cada operación; (c) ponderó tales variaciones porcentuales en las proporciones correspondientes a las ventas de cada producto comercializado; (d) en base al resultado de tales cálculos obtuvo un rango que permitía neutralizar las variaciones que se habían producido en los precios de la SAGPyA de la fecha de concertación -el parámetro de comparación para determinar si las operaciones eran acordes al estándar arm's length- y de la fecha facturación/embarque de las exportaciones" (fs. 162).*

En la resolución determinativa de oficio, la AFIP impugnó esta metodología empleada por la empresa, al sostener que *"la responsable debió haber relevado en primer lugar...las fechas en que se concretaron las negociaciones en crisis y luego, en base a dicha data, captar directamente los precios publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentación a fecha de concertación, y no, como intenta demostrarlo la encartada en esta instancia al sostener confusamente que '...el precio de la SAGPyA de la fecha de facturación sólo fue utilizado en el Estudio de OOSA para calcular el precio de la SAGPyA de la fecha de concertación...'"* (fs. 18).

En el escrito de contestación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, la AFIP reiteró la imprecisión y contradicción de los argumentos desarrollados por



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la actora para definir las fechas de concertación de las operaciones, así como destacó la endeblez de la prueba aportada para la acreditación de dicha fecha, consistente en copias simples y certificadas de contratos prefijados mediante los cuales se habrían instrumentado las transacciones, redactados en idioma inglés sin traducción, con firmas ilegibles, sin indicación de la identidad y el carácter asumido por quienes los suscribieron, sin encontrarse certificados y autenticados al momento de su expedición (cfr. fs. 254/257; act. adm. cuerpo O.I. 2364/7 "Contratos de exportaciones", fs. 3/77 y cuerpo de actuación n° 10983-1042-2005 - cuerpo principal V, fs. 830/904).

El Tribunal Fiscal no tuvo en cuenta las observaciones realizadas por la AFIP, limitándose a concluir que *"la preceptiva aplicable para el período en cuestión no constituye un valladar para el empleo de precios de referencia al momento de la concertación"* (fs. 634).

Por su parte, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal, la cámara convalidó los precios de la fecha de concertación empleados por la actora basándose como único fundamento en que *"el peritaje contable n° 1 indica que 'en base a la revisión realizada, se informa que hay coincidencia entre los datos expuestos en la planilla adjuntada a la apelación como Anexo III con los datos que surgen de los permisos de embarque. En cuanto a los contratos de exportación se verifica igual coincidencia de precios y fechas de concertación'* (fs. 345). Asimismo, los expertos respondieron que *'los precios y las*

*fechas de concertación de las exportaciones de Oleaginosa Oeste registrados en los permisos de embarque coinciden con los correspondientes datos que surgen de los respectivos contratos de exportación” (fs. 823 vta.).*

*En su recurso extraordinario la AFIP se agravia expresamente de que “...ha soslayado la Excma. Cámara que si la propia contribuyente -quién más conoce su operatoria comercial-, no pudo determinar con certeza la fecha de concertación, mal puede pretender que el Fisco considere esa fecha, a los fines de determinar si las operaciones con su vinculada AOM cumplen con el principio del operador independiente. Nada ha dicho la Sala III sobre este argumento del Fisco” (fs. 845).*

*De acuerdo con lo expuesto, tanto el Tribunal Fiscal como la cámara omitieron pronunciarse sobre una cuestión debidamente introducida por la AFIP y reconocida por la actora, conducente para la correcta solución del caso, referida a que OOSA no había logrado demostrar fehacientemente la fecha de concertación de las ventas efectuadas a AOM por carecer de registros, lo que la obligó a determinarla mediante un cálculo aproximado en función de la fecha de facturación.*

*Los magistrados no están obligados a analizar todos y cada uno de los elementos que se arriman al pleito cuando la elocuencia de los estudiados torna inoficioso profundizar sobre los restantes, no resultando válido tal principio cuando los elementos elegidos por los magistrados están distantes de*



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

convencer sobre la racionalidad de la valoración efectuada (arg. Fallos: [325:3083](#); [326:1741](#)). En este orden, el Tribunal tiene dicho que si el juzgador ha prescindido de efectuar un tratamiento adecuado del asunto conforme a las pruebas producidas, y si los argumentos expuestos por la cámara han franqueado el límite de razonabilidad al que está subordinada la valoración de la prueba, soslayando el tratamiento de cuestiones decisivas oportunamente introducidas por las partes, el pronunciamiento no constituye un acto judicial válido (cfr. Fallos: [323:3105](#); [326:4165](#) y [340:1600](#), entre otros). Por tal motivo, corresponde en este punto la descalificación de la sentencia de la cámara en los términos de la doctrina de esta Corte sobre arbitrariedad, sin que ello signifique abrir juicio sobre la decisión de fondo que corresponda dictar.

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declaran parcialmente procedentes la queja y el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada con el alcance que surge de los considerandos precedentes, debiendo volver los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con lo aquí decidido. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la queja al principal y reintégrese el depósito. Notifíquese y, oportunamente, remítase.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional -AFIP-DGI-**, representado por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado del **Dr. Alberto Iraola**.

Traslado contestado por **Oleaginosa Oeste S.A.**, representada por el **Dr. Cristian E. Rosso Alba**, con el patrocinio letrado del **Dr. Juan Marcos Rougés**.

Recurso de queja interpuesto por el **Fisco Nacional -AFIP-DGI-**, representado por la **Dra. Cristina Noemí González**, con el patrocinio letrado del **Dr. Alberto Iraola**.

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

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

*Procuración General de la Nación*

S u p r e m a    C o r t e :

- I -

A fs. 809/824, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo que ahora interesa, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado parcialmente la resolución (DV DOGR) 149/05 de la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva (AFIP).

Por el citado acto administrativo, se había determinado de oficio el impuesto a las ganancias de Oleaginosa Oeste S.A. (OOSA) del período fiscal 1999, disminuyendo su quebranto, como resultado de ajustar los precios de transferencia de las exportaciones de aceite de soja y de aceite de girasol, realizadas a su empresa vinculada Atlantic Oils and Meals (AOM), radicada en Suiza.

En síntesis, la Cámara:

- 1) Convalidó la utilización del precio publicado por la Secretaria de Agricultura, Ganadería y Pesca (SAGyP) a la fecha de "concertación" de las exportaciones, en lugar de idéntico precio pero a la fecha de "facturación", como lo pretendía el Fisco.
- 2) Descartó la aplicación del método "*precio comparable no controlado*", que el organismo recaudador había empleado para fijar el valor de las exportaciones a AOM usando para ello los precios facturados por similares productos vendidos por OOSA a clientes independientes ubicados en la República de Chile durante el período fiscal 1999.

Respecto del primer punto, la sentencia recurrida consideró que el Tribunal Fiscal de la Nación había explicado prolijamente que, a diferencia de lo que ocurre a partir de la reforma introducida por la ley 25.784, no existía -en el período fiscal 1999- una previsión legal específica que obligue a considerar el precio a la fecha de concertación o bien el precio a la fecha de facturación.

En tal sentido, observó que el art. 15, inc. a), de la ley de impuesto a las ganancias (LIG, ley 20.628, texto según su similar 25.063, al que se referirán las citas siguientes), al regular el método "*precio comparable no controlado*", disponía que "... se considerará el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran **pactado** con o entre partes independientes en operaciones comparables" (el resaltado pertenece al original).

El vocablo "*pactado*", agregó, se reproduce en los incs. b) y c) del art. 15 de la LIG, que contemplan los métodos de "*precio de reventa*" y de "*costo adicional*", razón por la que, razonablemente, resultaba factible concluir, en la especie -y sin que la solución del caso resultara, por vía de hipótesis extensible a otros supuestos en que difiera la mercadería exportada o el período fiscal 1999- que el momento relevante para fijar las variables comparables era -durante la vigencia del texto introducido a la LIG por la ley 25.063- el precio a la fecha de "*concertación*" de las operaciones de exportación, momento en que se producía la transnacionalización de los riesgos derivados de la fluctuación diaria de los *commodities* agropecuarios.

Añadió que idéntico criterio emplea el art. 6° de la ley 21.453, en cuanto establece que, a los fines de la



*Procuración General de la Nación*

liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías, son de aplicación los regímenes tributarios, de alicuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

En definitiva, concluyó que, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 1999, debe estarse a los precios de la fecha de "concertación" de las exportaciones celebradas por la actora.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la comparabilidad de los precios de las operaciones realizadas con AOM con los obtenidos en las exportaciones efectuadas a la República de Chile, admitió que, si bien era cierto que el Tribunal Fiscal no había explicitado en extenso los fundamentos por los que revocaba el ajuste fiscal plasmado en la resolución (DV DOGR) 149/2005, lo cierto es que las fojas citadas en ese pronunciamiento -referidas a las pericias contables y a la prueba informativa rendida- habían sido consideradas ostensibles y suficientes para fundar la decisión adoptada.

Sin embargo, añadió, para rechazar el agravio y mantener lo decidido por el organismo jurisdiccional, que bastaba con explicitar que los precios de las exportaciones efectuadas a AOM no eran comparables con los obtenidos en las operaciones celebradas con las empresas independientes chilenas por las siguientes razones:

- 1) El único concepto que el Fisco Nacional depuró en el ajuste respecto de aquellas, consistió en detraer los cincuenta y cinco dólares (U\$S 55) facturados, por cada tonelada, por

OOSA a las firmas independientes, "equivalente a los gastos que la rubrada debió soportar en razón de haber pactado con dichos sujetos la entrega de los productos en cuestión en el lugar de destino -Chile-, obteniendo así el valor FOB pactado".

- 2) El ente fiscal no tuvo en cuenta las diferencias en el volumen total de las exportaciones de OOSA, pues el 93,5% corresponde a operaciones con AOM y sólo el 6,5% restante responde a operaciones destinadas a Chile.
- 3) Tampoco ponderó el factor geográfico que se evidencia entre Chile y los 18 destinos involucrados en las operaciones con AOM, que abarcan a países situados en otros continentes o en el continente americano, pero a mayores distancias.
- 4) Soslayó la divergencia entre los plazos de concertación, facturación y embarque de las operaciones con clientes independientes de Chile, respecto de las exportaciones a la vinculada suiza, los cuales dan cuenta de periodos de 51 días para los primeros y de 16 días para los segundos.
- 5) Obvió estimar las diferencias que informó la Cámara de la Industria Aceitera Argentina que, en resumen, avalan la falta de la comparación válida de las operaciones con el mercado chileno por los siguientes motivos: i) Chile no produce aceites de origen vegetal y representa un mercado muy pequeño en la escala de la producción mundial; ii) "la insignificante masa crítica como mercado de demanda y la ubicación geográfica en relación con los principales polos de producción de aceites vegetales (Estados Unidos, Brasil y Argentina en la producción de aceite de soja; y Rusia, Ucrania, Europa Central y Argentina en la elaboración de

### *Procuración General de la Nación*

aceite de girasol) dificulta el acceso de Chile a la producción mundial de aceites vegetales en iguales condiciones a los grandes importadores internacionales"; iii) como consecuencia de tales circunstancias adversas, Argentina aparece como la opción natural de abastecimiento de la demanda a Chile, ya que su baja masa crítica y su ubicación geográfica inciden en que debe pagar precios altos para adquirir aceites, siendo Argentina el país productor que puede ofrecer los precios más competitivos; iv) finalmente, también se evidencian mayores costos derivados de los fletes terrestres.

Por tales razones, ratificó lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto descartó la aplicación del método "precio comparable no controlado" que el Fisco pretendía utilizar para fijar el valor de las exportaciones a AOM, basándose para ello en los precios facturados respecto de similares productos con clientes independientes ubicados en la República de Chile durante el período fiscal 1999.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 832/851, concedido por encontrarse en discusión la inteligencia de normas federales (ley 20.628, texto según ley 25.063) en lo relativo al precio que debe computarse para la determinación del impuesto a las ganancias en las operaciones de exportación de aceite de soja y de aceite de girasol realizadas por la actora durante el ejercicio 1999 (cfr. fs. 877, pto. I). En lo restante, la Cámara denegó el recurso fundado en la arbitrariedad endilgada a la sentencia (cfr. fs. 877, pto. II), lo cual originó la pertinente queja (expediente

CAF 40430/2016/1/RH1), que corre por cuerda y que será tratada en este dictamen, por razones de economía procesal.

En primer lugar, el Fisco Nacional se agravia pues la sentencia convalidó el empleo del precio publicado por la SAGPyA a la fecha de "concertación", tal como lo pretendía la actora, cuando debió tomar el correspondiente a la fecha de "facturación".

Destaca que la propia contribuyente admitió que no posee un registro con la fecha de negociación, razón por la cual si ella -quién más conoce su operatoria comercial- no pudo determinar con certeza la fecha de concertación, mal puede pretender que el Fisco la considere a los fines de determinar si las operaciones con su vinculada AOM cumplen con el principio del operador independiente.

Esgrime que la Cámara tampoco ha evaluado que las exportaciones eran acordadas a través de contratos que carecen de fecha cierta, que no prueban el lugar de celebración ni existe un registro oficial de ellos. No es óbice, agregó, que tales contratos hayan sido declarados en los permisos de embarque, ya que estos documentos no se encontraban intervenidos ni sellados por autoridad oficial alguna a la fecha en que se habrían celebrado.

Por dichos motivos, especificó, la AFIP debió tomar la fecha de la factura a los fines de determinar la ganancia del exportador del país, porque resulta ser el momento en el cual se exterioriza la transferencia de dominio de los *commodities*.

Indica que el impuesto a las ganancias reconoce la configuración de una renta que se encuentra bajo su ámbito de imposición -como lo es aquella generada con motivo de la compraventa de bienes tangibles- amparándose en la efectiva

*Procuración General de la Nación*

concreción de la operación acordada, entendiéndose dicho momento como la emisión de la factura o documento equivalente que la represente.

En tal sentido, subraya, la venta configurada jurídicamente con la emisión de la factura, evidencia el intercambio de dominio de los bienes entre los sujetos involucrados, como así también refleja el movimiento físico de las mercaderías, definido éste a partir de su despacho y embarque, al cumplirse ambas situaciones en idéntico lapso. A los fines del impuesto a las ganancias, las exportaciones a las que se refiere el art. 8° de la ley del gravamen son aquellas que tienen por objeto la salida del país de bienes, que en el caso bajo análisis se verifica en idéntica fecha que la factura, como resultado de lo cual se produce una renta de fuente argentina para el exportador del país que genera un hecho imponible en el impuesto a las ganancias.

En según término, el Fisco se agravia del rechazo a la aplicación del método "precio comparable no controlado" previsto en el art. 15, inc. a), de la LIG.

Explica que el empleo de ese método tuvo por objetivo determinar si los precios considerados por OOSA en las operaciones de exportación a su entidad vinculada AOM se correspondían con aquellos obtenidos en transacciones del mismo tenor realizadas con empresas independientes.

Relata que la inspección actuante verificó que OOSA simultáneamente realizó transacciones de aceite de soja y de aceite de girasol con sujetos independientes y vinculados, es decir, comparables de tipo interno, extraídos de sistema administrativo contable de la propia empresa fiscalizada.

Afirma que quedó probado que la actora vendió más caro a terceros independientes que a su vinculada, lo que permite sustentar el ajuste por precios de transferencia y evitar la disminución de la base imponible del impuesto a las ganancias.

Concluye que la Cámara no ha rebatido, de manera precisa, las conclusiones de la AFIP plasmadas en las actuaciones administrativas, evidenciándose una arbitrariedad manifiesta, al apartarse también de las prácticas nacionales e internacionales en materia de precios de transferencia, ya que sin fundamento desecha los comparables internos, aun cuando el organismo recaudador efectuó los ajustes necesarios a los fines de incrementar su comparabilidad.

- III -

En reiterada doctrina de V.E. que si en el recurso extraordinario se aduce la distinta interpretación de una norma federal y el vicio de sentencia arbitraria, este último planteo debe ser considerado en primer término puesto que, de existir la arbitrariedad alegada, no habría sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034 y sus citas, entre otros).

- IV -

Sentado ello, creo necesario dejar en claro el fundamento de la pretensión tributaria aquí discutida.

Al conferir vista de las actuaciones, el Fisco Nacional manifestó: *"Que a fin de determinar la ganancia de fuente argentina sujeta al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999, se adaptó proporcionalmente el precio de las exportaciones a AOM de los*

## *Procuración General de la Nación*

commodities 'Aceite Crudo Argentino Desgomado de Poroto de Soja' y de 'Aceite Crudo Argentino de Semilla de Girasol' (identificada como TRANSACCIONES DE PRODUCTOS CON COMPARABLES INTERNOS o primer grupo) a los valores pactados por ella con partes independientes" (fs. 53, tercer párrafo, el subrayado pertenece al original).

Agregó seguidamente: "Que, como corolario de lo hasta aquí expresado, la fiscalización entendió que los precios de transferencia de los actos jurídicos celebrados entre OOSA y su compañía vinculada AOM durante el ejercicio fiscal 1999 no respondían a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, verificándose diferencias de precios que disminuían sustancialmente la base de tributación del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 1999 en las sumas de ..." (fs. 53, cuatro párrafo).

Esto criterio fue ratificado en la resolución determinativa de oficio, en la que el Fisco afirmó que los precios de las exportaciones aquí en estudio "...fueron adoptados a los importes a los cuales esa misma empresa [OOSA] arribó en operaciones similares con compañías independientes domiciliadas en Chile (Copróna S.A., Lucchetti Chile S.A., Wall's Alimentos S.A., Industria de Maíz y Alimentos S.A., Nestlé Chile S.A.) durante idéntico período y bajo situaciones semejantes, acorde el método 'Precio Comparable no Controlado' previsto en el art. 15 de la ley de marras" (cfr. fs. 37, primer párrafo).

Añade a continuación: "Que no resulta admisible la interpretación expuesta por la firma al deducir que, para estas últimas operaciones (CON COMPARABLES INTERNOS) se tomaron como 'precios comprables' aquellos valores comunicados por la SAGPyA en virtud de que la cotizaciones captadas de dicha entidad no

fueron aplicadas en tal sentido, sino que se valoraron con el objeto de distinguir cuál había sido el comportamiento de la rubrada evidenciado en vender los commodities a su vinculada respecto de su actuar con las empresas independientes localizadas en Chile, lo cual ha quedado demostrado atento haberse comprobado que la rubrada sistemáticamente enajenó sus bienes de cambio a AOM a valores netamente inferiores no sólo a los precios de público y notorio conocimiento en el mercado sino también por debajo de los precios acordados con las compañías independientes -los que respetaron las pautas de plaza-" (cfr. fs. 37, segundo párrafo. Subrayado, añadido).

Al contestar la apelación ante el Tribunal Fiscal, el Fisco reiteró esta postura, al transcribir literalmente los dos párrafos precedentes (cfr. fs. 250, segundo y tercer párrafo).

De lo expuesto se advierte que la cuestión a dilucidar queda limitada a desentrañar si, para fijar el valor de las exportaciones de aceite crudo argentino desgomado de poroto de soja y de aceite crudo argentino de semilla de girasol de OOSA a AOM durante el período fiscal 1999, el organismo recaudador pudo válidamente emplear el método "precio comparable no controlado" usando para ello los precios facturados por similares productos vendidos por OOSA a clientes independientes ubicados en la República de Chile.

- V -

Como surge del relato efectuado en los puntos anteriores, la Cámara -al ratificar la sentencia del Tribunal Fiscal- resolvió, con fundamento en las pruebas obrantes en la causa, que los precios de dichas exportaciones efectuadas por



*Procuración General de la Nación*

OOSA a AOM no eran comparables con los obtenidos en las operaciones celebradas con las empresas independientes chilenas.

El Fisco Nacional plantea la arbitrariedad de ese pronunciamiento al señalar que, pese a quedar demostrado que la actora vendió más caro a terceros independientes que a su vinculada -lo cual permite sustentar el ajuste por precios de transferencia y evitar la disminución de la base imponible del impuesto a las ganancias-, la Cámara rechaza tal conclusión sin rebatir los argumentos de la AFIP, aun cuando el organismo recaudador llevó a cabo los ajustes necesarios a los fines de incrementar su comparabilidad.

En este punto, pienso que el recurso ha sido bien denegado por la Cámara (cfr. fs. 877, pto. II), pues el rechazo a la aplicación del método "precio comparable no controlado" - que el Fisco pretendía utilizar para fijar el valor de las exportaciones a la empresa vinculada AOM basándose para ello en los precios facturados por similares productos a clientes independientes ubicados en la República de Chile durante el período fiscal 1999- 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 planteado resulta inadmisibile y ha sido bien denegado pues, para rechazar la pretensión fiscal, el *a quo* dio 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, al convalidar lo resuelto por el Tribunal Fiscal, explicó minuciosamente las razones y las pruebas por las cuales los precios de las exportaciones efectuadas a AOM no eran comparables con aquellos obtenidos en similares operaciones celebradas con las empresas chilenas, entre ellas, que el único concepto que el Fisco Nacional depuró en su ajuste fue el flete, sin tener en cuenta las diferencias en el volumen total de las exportaciones de OOSA, los plazos de concertación, facturación y embarque, y las divergencias entre los mercados según el informe rendido por la Cámara de la Industria Aceitera Argentina al respecto.

En este último informe, que el *a quo* citó y transcribió en su pronunciamiento, la citada entidad explicó que Chile no produce aceites de origen vegetal, que la República Argentina aparece como la opción natural de abastecimiento y que, debido a la baja masa crítica del mercado chileno y su ubicación geográfica, los importadores de ese país debe pagar precios altos para adquirir aceites, siendo Argentina el país productor que puede ofrecer los más competitivos.

En tales condiciones, es claro para mí que los agravios del Fisco sólo traducen una mera discrepancia con el criterio de selección y valoración del material probatorio utilizado por los jueces de la causa, no cubierta por la tacha

OLEAGINOSA OESTE S.A. C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso  
directo de organismo externo.

CAF 40430/2016/CS1-CA1.

(RECURSO EXTRAORDINARIO)

### *Procuración General de la Nación*

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 en este aspecto (cfr. fs. 877, pto. II).

- VI -

En estas condiciones, y en atención a lo explicado IV, opino que deviene inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

- VII -

En virtud de lo dicho, opino que debe declararse improcedente el recurso extraordinario interpuesto.

Buenos Aires, 20 de mayo de 2019.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Subsecretaria Administrativa  
Procuración General de la Nación