



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, 1° de agosto de 2024.- AA

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma Scania Argentina SA interpuso un recurso de apelación contra la resolución n° 101/2006 mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) determinó de oficio el resultado neto final —beneficio— en el impuesto a las ganancias (IG) por el período fiscal 2000, más los intereses, y aplicó una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Con posterioridad, recurrió la comunicación del 5 de enero de 2007, que rechazó la compensación para cancelar el impuesto a la ganancia mínima presunta anticipo n° 3 (período fiscal 2003) con sustento en que la citada resolución n° 101/2006 "determinó la inexistencia del saldo a favor oportunamente declarado en el periodo 2000" y, en consecuencia, intimó el ingreso de ese impuesto.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación declaró su competencia con relación a la referida comunicación, distribuyó las costas en el orden causado y acumuló el expediente n° 29.194-I (rechazo de la compensación) al que lleva el n° 29193-I (determinación de oficio).

Sostuvo diversos fundamentos:

(i) La intimación cursada por el Fisco Nacional "resulta alcanzada por el efecto suspensivo sobre la intimación de pago que posee el recurso de apelación ante este Tribunal deducido por la recurrente contra la determinación de oficio en que dicho acto se basa [...] razón por la cual el Fisco Nacional deberá abstenerse de ejecutar



tales actos hasta tanto este Tribunal dicte sentencia sobre las cuestiones traídas a su conocimiento, por aplicación del principio de unicidad recursiva del acto administrativo".

(ii) "[E]l organismo desdobra indebidamente los efectos únicos del acto y plasma algunos en otro, complementario del de naturaleza determinativa porque en él se pretenden hacer efectivos esos efectos, si bien con carácter extintivo, circunstancia ésta que por su inherente conexidad a la determinación convoca la competencia de este órgano en relación a los mismos".

III. Sobre el plano sustancial de la controversia, mediante los pronunciamientos dictados el 17 de abril y su aclaración del 19 de mayo de 2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió:

(i) Revocar la resolución n° 101/2006 y la comunicación del 5 de enero de 2007.

(ii) Ordenar "la restitución de las sumas ingresadas por la actora en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta Anticipo N° 3 (PF 2003), con más los intereses, los que deberán liquidarse de conformidad con las pautas resueltas en el Fallo Plenario de este Tribunal 'Dálmire Siderca S.A.I.y C.s/demanda de repetición', del 27 de diciembre de 1993".

(iii) Distribuir las costas por su orden.

IV. Para decidir de ese modo, reseñó —preliminarmente— la mecánica que utilizó la firma actora en la confección del "Estudio de Precio de Transferencia correspondiente al año 2000" y su impugnación por parte de la AFIP.

En esa dirección, relató que "[a] los efectos de la aplicación del método de validación de precios de Margen Neto de la Transacción,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

respecto del ejercicio 2000, la encartada efectuó un ajuste de sus resultados contables por capacidad ociosa extraordinaria. Luego, en función de la utilidad contable corregida por dicho efecto aplicó el indicador 'Margen sobre Costos Totales' (MOTC)".

"Por otro lado, seleccionó una muestra de siete empresas comparables extranjeras (China Motors, Hindustan, Marcopolo, Telco Tata, Hino Motors, Consorcio Grupo Dina y Mahindra & Mahindra) a los fines del análisis de rentabilidad de mismas".

En consecuencia, "la firma concluyó que el indicador seleccionado se situaba por encima del rango intercuartil de [esa muestra] y por ende su utilidad es consistente con los valores de mercado, validando así los precios de transferencia con partes vinculadas del exterior".

La AFIP refirió que "no admite ninguna depuración en los resultados derivados por la capacidad ociosa", que "rechaza el indicador de utilidad empleado (MOTC) y aplica la Tasa de Retorno sobre el Capital Empleado (TRCE)" y que excluye de la muestra a las empresas China Motors y Hino Motors.

En tales condiciones, dicho tribunal resumió los puntos: (i) "la procedencia del ajuste de comparabilidad por 'Capacidad Ociosa'", (ii) "la inclusión de dos empresas comparables —MOTORS LTD Y CHINA MOTORS CO LTD—" y (iii) "la utilización del indicador de rentabilidad TRCE en lugar del MOTC, elegido por el apelante" y expuso diversos argumentos:

(i) A partir del examen del informe de los expertos contadores, concluyó en que "la capacidad ociosa registrada por la parte analizada posee el carácter de extraordinario". Señaló que evidenció "una ociosidad operativa concreta y acreditada del 40% más allá de cualquier comparación con niveles de producción estimados", incluyó "a Consocio Grupo Dina [...] con valor de ociosidad 0 (cero) a efectos



de establecer el rango de ociosidades" y subrayó "la particular situación sufrida por la empresa argentina en relación a la muestra tomada".

(ii) En cuanto a las empresas comparables (Hino Motors LTD y China Motors CO. LTD) señaló que la observación fiscal sólo refirió a la mayoría accionaria de aquéllas, pero "no demostró, ni individualizó, cuales fueron las operaciones que se efectuaron con las empresas controlantes, el impacto que estas tuvieron tanto a nivel operativo como económico-financiero sobre los comparables impugnados, y si el precio de cada una de ellas se adapta a la regla de operador independiente. [Tampoco] localiz[ó] a otras empresas que puedan reunir las características [...] que resulten válidas para tomarlas en cuenta" .

(iii) La utilización del indicador MOTC "se presenta como el más adecuado ante las fuertes fluctuaciones de demanda que sufría el sector productivo en [el periodo fiscalizado]", dado que:

—El mejor método para determinar los precios de transferencias "será el que sirva a la mejor aproximación a un precio 'arms lenght' en las circunstancias prácticas concretas".

—El estudio de precios de transferencias se encuentra debidamente fundado. En efecto, "los valores arrojados en el cuadro elaborado en la pericia determinan con claridad que los activos operativos de la firma —medido sobre la base de los costos totales— presentaban diferencias insalvables que impedían su comparación bajo el indicador ["TRCE"] propuesto por la autoridad fiscal".

—"[L]a ratio elegida por la actora se presenta menos sensible ante circunstancia económicas volátiles, como las que sufría nuestro país en el periodo fiscalizado".

—"[A]nte la ausencia de regulaciones específicas sobre la selección de [un indicador de nivel de rentabilidad] y aplicando por





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

analogía los criterios de selección del mejor método, resultaría apropiado el uso de un indicador para el que se cuente con una mejor calidad y cantidad de información y para el que requiera un menor nivel de ajuste...el MOTC cumple con esos requisitos [...] por ser menos sensible a una variable ajena a los precios de transferencia bajo análisis, como lo es la caída en la cantidad demandada".

—"[S]e demostró que una vez ajustada la ociosidad extraordinaria —aspecto que como ya se dijo se encuentra verificado— aun cuando se convalidare la exclusión de las empresas comparables impugnadas y se utilice el indicador establecido por el ente recaudador (TRCE), los rangos de rentabilidad determinados se encuentran bajo los dispuestos en la resolución atacada".

(iv) "[L]a elección de la base de valoración hace que la impugnación de precio de transacción declarado, recaiga sobre el Fisco a quien le incumbe la carga de acreditar la inexactitud de tal declaración, lo que responde a la aplicación de la pauta primordial [...] que impone la prueba del hecho de aquél que afirma su existencia para fundar en él un derecho".

(v) "[E]l ente fiscal pese a la calidad de información con la que cuenta en sus bases de datos [...] funda sus impugnaciones solo en la situación del contribuyente o en el Estudio de Transferencia presentado [sin] hacerse cargo del deber legal que recae sobre [aquél], en punto a la búsqueda de la verdad material" y "teniendo en cuenta la actividad probatoria desplegada por la recurrente, la conducta asumida por la Administración se presenta parcial e insuficiente, pues prescinde sin razón valedera de las pruebas aportadas por su contraria, sin lograr justificar las conclusiones que deduce pese a las amplias facultades conferidas por la ley para hacerlo".



V. La AFIP apeló ambos pronunciamientos y expresó los siguientes agravios que fueron contestados:

(i) El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente "para entender en el recurso de apelación interpuesto por un contribuyente contra la intimación [...] a ingresar los importes compensados, en virtud de la impugnación del saldo a favor de la declaración jurada del tributo con el que se realizó tal compensación, pues ambos actos tienen individualidad propia por lo que no corresponde extender al primero los efectos suspensivos de la apelación que tiene el segundo de ellos, máxime cuando tal intimación recae en un procedimiento al que el Fisco Nacional le otorgó la vía recursiva del art. 74 del [del decreto n° 1397/79]".

(ii) La valoración que efectuó ese tribunal sobre el peritaje contable es equivocada, toda vez que: (a) la capacidad ociosa de la firma actora "no era extraordinaria en comparación con las demás empresas del sector", y (b) el comparable "Consorcio Grupo Dina" tuvo capacidad ociosa. "El hecho que la utilidad operativa [de esa empresa] no incluya los costos por capacidad ociosa no habilita su incorporación con un 0% de ociosidad en el cálculo de la mediana de ociosidades, aún cuando —como dicen los peritos— debe integrarse con la mencionada firma por una cuestión matemática".

(iii) "Toyota Motors tenía capacidad de influir efectivamente sobre las decisiones de HINO Motors, en cuyo caso se configuraría la vinculación económica prevista en la legislación local, circunstancia que obliga a la eliminación de esta empresa comparable fiable" y "en el caso de China Motors [hay] elementos que respaldarían la existencia de una influencia de la Corporación Mitsubishi sobre la actividad de aquella, cuestión que permite plantear la relación de vinculación".

(iv) "[L]os casos de entidades como SCANIA, cuya actividad se desarrolla en el sector automotriz, en el que se requieren altos





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

niveles de inversión en activos industriales, tanto la doctrina como la jurisprudencia son conteste al concluir que el mejor indicador a utilizar a los efectos de medir la rentabilidad sería el TRCE" y que "[ese] indicador es aplicable en los casos en que la entidad vinculada asume solamente el rol de cliente de la empresa testada".

(v) Los intereses aplicables "son los establecidos por las resoluciones del actual Ministerio de Economía".

(vi) La multa aplicada debe ser confirmada. Se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo del artículo 45 de la ley 11.683.

(vii) La procedencia de los intereses con arreglo al artículo 37 de la ley 11.683 resulta indiscutible ya que es una consecuencia de la mora en que incurrió la firma actora.

VI. La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación respecto al recurso de apelación interpuesto por la firma actora contra la comunicación del 5 de enero de 2007 debe ser mantenida.

En efecto, de la lectura de dicho acto, en virtud del cual la AFIP rechazó la compensación efectuada por la firma actora para cancelar el impuesto a la ganancia mínima presunta anticipo n° 3 (período fiscal 2003) y, en consecuencia, intimó el ingreso de dicho concepto, tuvo como causa y motivación el dictado de la resolución determinativa en el IG del ejercicio 2000 (resolución n° 101/2006), que disminuyó el saldo a favor declarado por el responsable en el gravamen, la cual fue apelada ante ese tribunal.

Es claro, entonces, que el rechazo de la referida compensación, con la consiguiente intimación de pago, se dirigió a hacer efectiva la impugnación de los saldos a favor dispuesta en la resolución que determinó la materia imponible recurrida ante ese tribunal; y ello es así en contraposición con el efecto suspensivo previsto en el artículo



167 de la ley 11.683, bajo el cual se hallaba amparada esta última resolución.

En las condiciones descriptas, resulta indudable que el efecto suspensivo consagrado en el artículo 167 de la ley 11.683 alcanza tanto al acto administrativo de determinación del tributo como a la intimación de pago respectiva (esta sala, causas n°s 56711/2012 “*Molinario, Alberto Domingo Quintin (TF 28681-I) c/ DGI*” y 40484/2012 “*Hoteles Sheraton de Argentina SAC (TF 26369-I) c/ DGI*”, pronunciamiento del 2 de diciembre de 2014 y del 14 de abril de 2015; Sala IV, causa n° 8.734/2020 “*Akzo Kzo Nobel Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo*”, pronunciamiento del 15 de diciembre de 2021).

VII. Los restantes agravios de la AFIP giran en torno a la valoración que efectuó el Tribunal Fiscal de la Nación respecto del estudio de precios de transferencia presentado por la firma actora y del peritaje contable que se produjo en dicha sede.

VIII. Esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso ‘b’, de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causas “*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGP*” y “*Junquera, Marta Aurora*”, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa “*Ambulancias Privadas Argentinas SA*”, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa “*Banco de Italia y Río de La Plata SA*”, pronunciamiento del 24 de septiembre





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

de 1996, y Sala V, causas “*Devez, Manuel Rodolfo*” y “*Del Buono, Jorge*”, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Además, esta sala ha dicho que debe reconocerse la validez de las conclusiones expuestas en los peritajes para decidir sobre aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos (artículo 477 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación; Fallos: 319:469; 320:326 y 332:1688; 340:991; 341:180, entre otros; esta sala, causa “*Burgwardt y CIA SAICA – EN-DNV s/ proceso de conocimiento*”, pronunciamiento del 11 de abril de 2023, entre otros).

IX. Desde esa perspectiva, los agravios de la AFIP no resultan aptos para modificar la decisión apelada, habida cuenta de que:

1. Para concluir en que la capacidad ociosa de la firma actora poseía el carácter extraordinario el Tribunal Fiscal de la Nación hizo especial hincapié en el informe producido por los peritos contadores, en cuanto constataron que:

(i) “Si se realiza una comparación entre el nivel de producción de los componentes que realmente ha alcanzado Scania...con la producción real del año 2000...se evidencia una ociosidad operativa concreta y acreditada del 40% más allá de cualquier comparación con niveles de producción estimados” y que “en función de la información disponible de los comparables [...] la capacidad ociosa de Scania debería ser considerada como extraordinaria respecto de los comparables”.

(ii) Debe incluirse a la firma “Consortio Grupo Dina SA” como comparable “con valor de ociosidad 0 (cero) a los efectos de establecer el rango de ociosidades, ya que los resultados que se están



considerando de las empresas comparables a todos los efectos, son los operativos, en los que [esa firma] no tiene computada la ociosidad".

Sobre esa valoración, la apelante sugirió "la existencia de una capacidad de planta subutilizada" que "no era extraordinaria", reiteró los fundamentos de la resolución apelada, y que "DINA" tuvo ociosidad aunque por una cuestión de exposición contable no fue incluido en el cálculo.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación admitió la utilización de las empresas "Hino Motors LTD" y "China Motor LTD" "como comparables para la confección del Estudio de Precios de Transferencia", al considerar que la AFIP carece de evidencia probatoria para convalidar el desplazamiento de aquéllas, dado que sólo basó su impugnación en el concepto de la vinculación económica apoyado en la existencia de una mayoría accionaria que ostentaban sobre aquéllas otras empresas.

Sin embargo, la AFIP reiteró su posición al construir su línea argumental sobre la base de la existencia de influencia significativa de la firma Toyota Motors sobre la empresa Hino Motors LTDA, y de la Corporación de Industria Automotriz Mitsubishi y la Corporación Comercial Mitsubishi sobre la firma China Motors CO Ltda.

3. La elección del "MOTC" como indicador de rentabilidad a los fines de determinar los precios de transferencia derivó del análisis que efectuó el Tribunal Fiscal de la Nación del "informe final de inspección", del peritaje contable y del estudio de precios de transferencias, a partir del cual se concluyó sobre su procedencia ya que resultaba "el más adecuado ante las fuertes fluctuaciones de demanda que sufría el sector productivo en esos tiempos".

La AFIP no aportó ningún elemento que permita apartarse de esa decisión, en tanto sus críticas se concentraron en sostener, de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I
41036/2023 SCANIA ARGENTINA SA-TF 29193-I c/
DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

modo genérico, la conveniencia de la aplicación del indicador TRCE "para los casos de entidades como SCANIA, cuya actividad se desarrolla en el sector automotriz, en el que se requieren altos niveles de inversión en activos industriales" con apoyo en que "[ese] indicador se encuentra recomendado por la doctrina [,] por la jurisprudencia" y "por las directrices de la OCDE".

En definitiva, las apreciaciones que exhibe la AFIP en su memorial comportan consideraciones genéricas sin sustento específico ni respaldo concreto en las pruebas existentes en la causa, circunstancia que no permite advertir que haya mediado un error para apartarse de la decisión que tomó el Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que cabe tener por válidas sus conclusiones.

X. Por tanto, debe desestimarse los agravios de la AFIP y confirmarse la decisión apelada.

XI. La tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina es aplicable hasta el 31 de julio de 2019 (esta sala, causas “*Telefónica de Argentina SA c/ ENAFIP-DGI s/dirección general impositiva*” y “*Central Puerto SA c/ ENAFIP-DGI s /dirección general impositiva*”, pronunciamientos del 9 de mayo de 2019 y del 3 de septiembre de 2019, respectivamente; en igual sentido, Sala II, causa “*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGIs/ Dirección General Impositiva*”, pronunciamiento del 27 de abril de 2017; Sala V, causa “*Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva*”, pronunciamiento del 15 de agosto de 2017; y Sala III, causa “*Thomas de Sudamérica SAc/ DGA s /recurso directo de organismo externo*”, pronunciamiento del 12 de octubre de 2017).



A partir del 1º de agosto de 2019 debe aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, en cumplimiento de la resolución n° 598 /2019, y para los intereses devengados desde el 1º de septiembre de 2022 hasta el momento del efectivo pago se aplica las tasas previstas en el artículo 4º de las resoluciones n°s 559/2022 y 3/2024 (esta sala, causas “*Grossi Gallegos, Hugo Osvaldo José c/ EN -AFIP s/ amparo ley 16.986*” e “*Industrial and Comercial Bank of China SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*”, pronunciamientos del 30 de julio de 2020 y del 4 de febrero de 2021, entre otros).

XII. Las costas de esta instancia son impuestas a la AFIP que resultó sustancialmente vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:**

1. Rechazar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con excepción de los intereses (considerando XI).
2. Imponer las costas de esta instancia a su cargo (considerando XII).

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

