



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional

Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número:

Referencia: expediente N° 27.019-I y sus acumulados Nros. 34.474-I y 35.648-I caratulados "SCANIA ARGENTINA S.A."

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 27.019-I y sus acumulados Nros. 34.474-I y 35.648-I caratulados "**SCANIA ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación**"

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 44/93vta., 372/425vta. y 732/807 Scania Argentina S.A. interpone recurso de apelación contra tres resoluciones dictadas por la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico Legal Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI.

Por la primera de ellas N°171/2005 se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1999 y se determina de oficio el resultado neto final por dicho gravamen y período, computando el quebranto proveniente del período fiscal 1998, las retenciones, percepciones, pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta por el ejercicio 1998, compensando el saldo emergente de la declaración jurada del impuesto a la ganancia mínima presunta del período 1999, intimando el ingreso del impuesto con más sus intereses. Asimismo se aplica multa con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683.

Por la segunda, N°105/2010, se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2003 y se determina de oficio el resultado impositivo de fuente argentina por idéntico tributo, período 2003, computando los quebrantos declarados por la rubrada en los ejercicios 2001 y 2002, estableciendo un saldo a favor de la contribuyente por ese impuesto para el período 2003.

Por la tercera, N° 128/2011, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del período fiscal 2004 y se determina de oficio el resultado impositivo de fuente argentina, computando quebrantos declarados por el ejercicio 2002 y se intima el impuesto en cuestión por el período 2004,

luego del cómputo como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta y retenciones y/o percepciones. Se compensa de oficio –conforme las previsiones del artículo 81 de la ley 11.683- parcialmente el saldo de impuesto a ingresar por el período fiscal 2004, hasta el importe ingresado en exceso en el impuesto a la ganancia mínima presunta, intimando en consecuencia el impuesto, con más sus intereses resarcitorios; se aplica sanción con fundamento en el art. 45 de la ley 11.683.

Con relación al ajuste efectuado en la resolución N°171/2005 la sociedad recurrente detalla que las operaciones llevadas a cabo durante el período fiscal 1999 y sujetas a las normas relativas a precios de transferencia, es decir aquéllas realizadas con sujetos vinculados residentes en el extranjero, son: a) importación de componentes y autopartes utilizados en la manufactura de vehículos, como así también de productos para su venta en el mercado interno; b) Exportación de componentes (pallares, caja de velocidad, núcleos de diferencias, engranajes de motor) fabricados por la compañía y c) Pagos de regalías por transferencia de tecnologías.

Indica que como consecuencia de la fiscalización, el organismo recaudador efectuó los cálculos que a su juicio eran determinativos de los ajustes correspondientes al concepto de precios de transferencia del período fiscal 1999, los que consignaban la detección de una diferencia de base imponible del impuesto a las ganancias a favor del ente recaudador.

Señala que rechazó los ajustes propuestos y aportó nuevos cálculos e información adicional de empresas independientes, utilizados en la confección de su estudio de precio de transferencia.

Afirma que con fecha 18 de abril de 2005 el Fisco Nacional dispuso conferir vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683 (t.o. vigente) en función de las presuntas diferencias detectadas, el que fue contestado ofreciéndose pericias contable, económica e ingenieril, probanzas que fueron presentadas en su totalidad y ratifican y acreditan en un todo la consistencia de las posiciones sustentadas por Scania.

Considera que de manera infundada y sin tomar en cuenta los argumentos esgrimidos y confirmados por la prueba producida, el Fisco Nacional dictó la resolución 171/2005 aquí apelada.

Expone que el contexto económico vigente en el período 1999 brinda un marco a los ajustes practicados por Scania y en ese sentido, dice que el 18 de enero de 1999 el gobierno brasileño oficializó su decisión de mantener la libre flotación de su moneda, el real, frente al dólar, hecho éste que provocó una fuerte recesión en los dos mayores socios del MERCOSUR, reduciendo en un 25% el comercio entre ambos países.

Destaca que en la República Argentina, uno de los sectores más afectados por la crisis fue el automotor cuya producción cayó en 1999 un 33,4%. Agrega que también disminuyeron un 16,5% las ventas en el mercado interno, tanto de vehículos nacionales como importados y un 58,6% las exportaciones, que en más de un 90% van dirigidas a Brasil. De esta manera, no solo se vio afectado el mercado automotriz sino también el mercado de autopartes que las abastecen, que sufrieron caídas en sus ventas y en sus exportaciones.

Manifiesta que ha acreditado la procedencia técnica e incluso la necesidad de la utilización del indicador de rentabilidad “Margen sobre los Costos Totales” (Mark-up on total costs “MOTC”) para la aplicación del “Método Margen Neto de la Transacción” (“MMNT”), indicador que la AFIP sustituyó por “Tasa de Retorno sobre Capital Empleado” (“TRCE”) sin exponer argumento alguno que justifique tal sustitución.

Agrega que dicha parte tampoco ha rebatido lo manifestado respecto de la

“ociosidad extraordinaria” verificada, limitándose a indicar que ese fenómeno no existió.

Se agravia porque se pretende utilizar la medida estadística de “rango intercuartil” a los efectos de la fijación de los precios de transferencia, ya que ésta resultó exigible a través de la Resolución General N°1122 (AFIP), con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del día 31 de diciembre de 1999, viéndose afectado el principio de reserva de ley.

En tal sentido, señala que en la resolución apelada se cita como norma aplicable la Resolución General 702 (B.O. 15/10/1999), lo que es correcto por ser la vigente para dicho período fiscal, pero esa resolución no prevé la utilización de medidas estadísticas de rango intercuartil, ni el procedimiento de determinación del ajuste en la mediana de la utilidad comparable.

No obstante lo expuesto, informa que si bien utilizó el rango intercuartil en el estudio de precio que sirvió de base a su declaración jurada del período fiscal en cuestión, ello es meramente indicativo y no vinculante ya que no podía anticipar el dictado de la Resolución General N° 1122, ocurrido con posterioridad al año en cuestión.

Aclara que la utilización del rango intercuartil simplemente significó un estudio complementario al que le exigen estrictamente las normas aplicables, con el objeto de convalidar con una prueba que requiere una mayor rigurosidad la razonabilidad de los precios que quedaron por ser validados con su inclusión en el rango total de la muestra.

Concluye que el estudio intercuartil y las depuraciones necesarias a los fines de su comparación, le permitieron demostrar que debió soportar en sus resultados del año 1999 una fuerte y excepcional incidencia de eventos extraordinarios que produjeron relevantes quebrantos y aun así, si se prescindiera de la segregación de tales hechos, de todos modos, el MOTC se mantuvo dentro del rango total de la muestra de comparables.

Entiende que si el Fisco pretende que los precios de transferencia utilizados no se ajustan a las condiciones normales de mercado entre partes independientes, tiene el deber de probarlo, ello así porque no se está frente a una presunción legal sino frente a métodos de valoración previstos para que el contribuyente valide la razonabilidad de precios o, en su caso, el ente recaudador establezca aquellos precios que sí cumplen con dicha razonabilidad.

Hace hincapié en que la conformación por parte del Fisco Nacional de los precios de transferencia fijados en las transacciones internacionales del período en cuestión no es otra cosa que una reconstrucción administrativa sobre base presunta, efectuando ajustes que solo encuentran justificación en criterios subjetivos –jurídica y técnicamente inconsistentes- ausentes de la razonabilidad que debe primar en la utilización del método indiciario.

Reitera que el ente recaudador, no conforme con no haber aportado prueba alguna que apoye su criterio, ha desestimado la totalidad de la prueba producida sin dar fundamento válido que justifique su proceder y limitándose a expresar que del análisis del informe pericial contable no se pueden extraer conclusiones o datos relevantes o nuevos elementos a los ya analizados en las actuaciones, que logren cambiar o enervar técnicamente el criterio de la Dirección.

Destaca que el resultado arbitrario obtenido matemáticamente a partir de las inferencias no probadas aplicadas respecto del ajuste de capacidad ociosa y del inconsistente cambio del

indicador de utilidad, no fue corroborado en su razonabilidad ni congruencia por la DGI a través de algún procedimiento adicional realizado por los actuantes ni por el análisis de los nuevos elementos de juicio que su parte sí aportó sin que fueran meritutados por el organismo fiscal.

Manifiesta que para el ajuste de ociosidad ha partido de 24.000 componentes principales (12.000 cajas y 12.000 diferenciales) y 2000 vehículos (capacidad instalada), sin embargo, el Fisco inexplicablemente ha partido para realizar su ajuste de 18.000 (componentes) y 1.600 (vehículos) y luego sobre la ociosidad determinada sobre estas cifras procedió a aplicar la ociosidad de los comparables.

Explica que la planta de transmisiones de la empresa cuenta con la capacidad de máquinas de 40.000 componentes de transmisión al año (20.000 cajas de cambio y 20.000 diferenciales), es decir que la fábrica con una adecuada dotación de personal, podría abastecer de componentes de transmisión para una producción de 20.000 vehículos, cada uno de ellos con una caja de cambios y al menos con un diferencial, mientras que las plantas de ensamblaje de vehículos podrían, con la dotación del caso, ensamblar 5.000 unidades al año.

Sin perjuicio de lo expuesto, informa que durante al año 1999 la dotación de la planta de transmisiones estaba dimensionada para una producción regular o esperable de 24.000 componentes principales (12.000 cajas y 12.000 diferenciales), mientras que la planta de montaje tenía una dotación para ensamblar 2.000 vehículos; a esta capacidad se la denomina “capacidad instalada” en el estudio de precio de transferencia, y sobre esta base de capacidad se ha hecho incidir la subutilización de las compañías comparables para definir la capacidad del contribuyente, base del ajuste de los costos fijos de fabricación.

Continúa argumentando que ha restado el 25% para la planta de transmisiones y el 20% para la planta de vehículos, mientras que la mediana de capacidades ociosas de las compañías comparables, de acuerdo con la tendencia de la industria, determinadas en el análisis preliminar rondaba el 22%.

Consigna que la capacidad instalada, luego de deducirle la subutilización de la planta de las compañías comparables, ha sido denominada “capacidad normal” (18.000 componentes y 1.600 vehículos) en el estudio de precio de transferencia.

Aclara que el ajuste incluido en el estudio de precio de transferencia ya contempla un promedio de subutilización de las comparables y no requiere ajustes posteriores, situación ésta que se encuentra reflejada en los distintos anexos que fueron oportunamente acompañados al ente recaudador.

Puntualiza que en ningún momento sostuvo que las comparables no registraran ociosidad, sino que señaló que registró una ociosidad extraordinaria superior a los comparables, lo que conduce a la necesidad de ajustar ese excedente a los fines de la comparabilidad indicada y por cierto, rectificar la presente resolución.

Deja sentado que el producido de ese recalcule arroja una ociosidad excedente a ser ajustada a la definida por la inspección actuante del orden de los 11,6 millones de pesos, suma que representa casi un 85% del ajuste incluido por este concepto.

Analiza que el hecho de que bajo ciertas circunstancias el coeficiente de retorno sobre capital (ROCE o TRCE) sea más sensible a la utilización de la capacidad instalada que el cociente de margen sobre costos totales (MOTC) trae aparejado que, en economías muy volátiles o que sufrieron un muy fuerte shock de demanda como en el caso de Argentina, el TRCE arroje resultados menos confiables que el

MOTC, y ello se debe a que ante una caída de la demanda, el TRCE disminuye más que el MOTC y consecuentemente, se puede ubicar por debajo del rango de comparables.

Cuestiona la falta de consideración de la empresa “Consorcio Grupo Dina S.A.” con capacidad ociosa 0% y se agravia de la aplicación de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 por no encontrarse configurados los elementos objetivos y subjetivos motivo por el cual considera que debe dejarse sin efecto. Subsidiariamente plantea la figura del error excusable.

Se agravia también de la aplicación de intereses y finalmente ofrece prueba documental y pericial contable y solicita se revoque en todas sus partes el acto cuestionado, con costas. Formula reserva del caso federal.

Con relación a los ajustes efectuados en las resoluciones Nros 105/2010 y 128/2011 la recurrente sostiene que con motivo de las fiscalizaciones practicadas bajo las OI 223287 y 248379 se evaluó el cumplimiento del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004, verificando el tratamiento otorgado a las disposiciones impositivas en materia de precio de transferencia.

Plantea las cuestiones de hecho y de derecho por la cuales considera que estas resoluciones deben ser revocadas y se opone a la aplicación de las multas como así también a los intereses resarcitorios determinados. Ofrece prueba y formula reserva del Caso Federal.

A fs.102/125, 439/455vta. y 820/853vta. contesta los traslados conferidos el Fisco Nacional y por los argumentos que invoca, solicita que se dicte sentencia rechazando la pretensión de la actora, con costas.

A fs. 137, 478/478vta. y 872/872vta. se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a las pericias contable, económica y técnica ofrecidas oportunamente por la contribuyente, las que obran agregadas a fs. 153/155, 518/521vta., 524/535, 891/902vta, 920/932, 936/947, algunas de las cuales fueron impugnadas por el Fisco Nacional a fs. 539/539vta, 545/546, 948/949 y 966/968.

A fs. 977 la Sala C resuelve acumular a las presentes actuaciones los expedientes Nros. 34.474-I y 35.648-I, en trámite ante las Vocalías de la 8° y 9° Nominación, respectivamente.

A fs. 1003 la recurrente comunica su adhesión al Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social establecido por el Título I de la Ley 27.743, por el impuesto, intereses y multas de los ajustes practicados por el Fisco Nacional respecto del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2003 y 2004, es decir, respecto de las resoluciones 105/2010 y 128/2011. Asimismo, aclara que mantiene la discusión respecto de la resolución 171/2005, relativa al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 1999 y 2000 en su totalidad, como así también respecto de la utilización de los quebrantos impositivos computados por el Fisco Nacional en las determinaciones de oficio practicadas contra la compañía para los períodos fiscales 2003 y 2004.

A fs.1028 se clausura el período probatorio y a fs.1029 se ponen los autos para alegar los que son producidos por el Fisco Nacional y por la recurrente a fs.1037/1044 y 1045/1057vta. respectivamente. A fs. 1059 se ponen los autos para dictar sentencia.

II.- Que por cuestión de lógica precedencia, corresponde en primer lugar pronunciarse respecto del desistimiento formulado por la firma apelante. En tal sentido, manifiesta que se allana y desiste de

los recursos de apelación interpuestos oportunamente contra las resoluciones Nros. 105/2010 y 128/2011, y del derecho debatido en torno a los ajustes practicados por el Fisco Nacional en concepto de precios de transferencia.

Agrega que mantiene la discusión y, por lo tanto, no se allana ni desiste de las apelaciones interpuestas en lo que respecta a la utilización de los quebrantos impositivos computados por el ente fiscal en las determinaciones de oficio practicadas para los respectivos períodos fiscales (2003 y 2005). Ello así, en tanto sostiene que son computables los quebrantos exteriorizados en los períodos 1998 a 2002, quedando por lo tanto esta cuestión -cómputo de quebrantos- supeditada a lo que finalmente se resuelva en las actuaciones correspondientes a los períodos fiscales 1999 y 2000.

A tal efecto, acompaña declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 2003 y 2004 (fs. 990/991), formularios 408 de allanamiento parcial en los expedientes Nros. 34.474-I y 35.648-I y sus respectivos acuses de recibo (fs. 999/1002).

A fs. 1022/1023 vta. la representación fiscal contesta el traslado conferido y hace saber que respecto del impuesto a las ganancias del período 1999 no se registra declaración rectificativa presentada, como así tampoco cancelaciones o regularización en régimen de la ley 27.743. En cuanto al período 2004, refiere que la diferencia entre lo determinado de oficio y lo que surge de la declaración jurada presentada el 13/09/2024 es producto del quebranto computado, por el que no se allana ni desiste.

Finalmente, expresa que dado que en el expediente N° 34.474-I no surge monto a ingresar a favor del Fisco, no resulta de aplicación el régimen previsto en la ley 27.743; en consecuencia, considera que en virtud del F.408/PD presentado por la contribuyente, corresponde que se la tenga por desistida en los términos de los artículos 304 y 305 del CPCCN.

En cuanto a las causales de exclusión del régimen previstas en el artículo 4° de la ley, informa que de las consultas realizadas se ha verificado que la actora no tiene juicios en trámite, finalizados o paralizados, ni tampoco tiene causas penales.

Por último, ante el requerimiento efectuado por este Tribunal, a fs. 1026/1027 el apoderado de la recurrente declara bajo juramento que su representada no se encuentra incurso en las causales de exclusión previstas en los incisos i) a l) del artículo 4 de la ley bajo análisis. Por otra parte, a fs. 1025 luce el F.1003 en el que consta que el plan de facilidades T565911 fue consolidado el 13/09/2024 y que consta de una (1) cuota.

III.- Que la ley N° 27.743 (B.O. 08/07/2024) en su Título I crea el “Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de Seguridad Social”, por el que los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias y aduaneras y de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024, inclusive, y por las infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con aquellas obligaciones (art. 2°), en tanto no se configure a su respecto alguna de las causales de exclusión, objetivas o subjetivas, previstas en el artículo 4°.

Que su artículo 3° prevé: “Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior: a) Aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa (incluye las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación) o contencioso administrativa (incluye cualquier causa en trámite ante el Poder Judicial), en tanto el contribuyente se allane y/o desista, según corresponda, incondicionalmente por las obligaciones regularizadas; y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de

las costas y gastos causídicos.

El allanamiento y/o el desistimiento, según corresponda, podrá ser total o parcial. En ningún caso, dicho allanamiento y/o desistimiento podrá ser interpretado como un reconocimiento de la exigibilidad de la obligación fiscal con relación a los períodos fiscales que no se hayan regularizado a través del presente régimen”, entre otras obligaciones enumeradas en el citado artículo.

Por otra parte, en el artículo 6° se dispone, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen, una serie de beneficios según la fecha de adhesión y la forma de pago elegida: *“b) Adhesión al presente régimen a partir de los treinta y un (31) días corridos y hasta los sesenta (60) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos: condonación del sesenta por ciento (60%) de los intereses resarcitorios y punitivos devengados a la fecha de adhesión al presente régimen en la medida que la totalidad de la deuda a regularizar se cancele por pago al contado...”*

En tanto que el artículo 7° establece que en los casos mencionados en los incisos a), b), c), d) y e) del primer párrafo del artículo 6° se condonará el 100% de las multas aplicadas. El mismo beneficio aplicará para el supuesto contemplado en el segundo párrafo del mismo.

Finalmente, cabe destacar que el artículo 15 de la norma prevé que la adhesión al régimen implica la renuncia a iniciar acciones de reintegro y/o repetición por las obligaciones tributarias y aduaneras o de los recursos de la seguridad social regularizadas (incluye los intereses resarcitorios y punitivos no condonados).

IV.- Que de las constancias agregadas en autos, el desistimiento parcial formulado por la recurrente a fs. 1003/1007 y el reconocimiento efectuado por el Fisco Nacional en su presentación de fs. 1022/1023 vta., surge que dicha firma ha regularizado las obligaciones vinculadas al ajuste relativo a precios de transferencia, apelado en las actuaciones que originalmente tramitaran bajo los Nros. 34.474-I y 35.648-I, en los términos de la ley 27.743, a través de un plan de facilidades cancelado dentro del plazo previsto en el artículo 6° inciso b) de la norma. Asimismo, corresponde señalar que dicha parte declara que no se encuentra incurso en las causales de exclusión del régimen previstas en su artículo 4°.

Sentado lo que antecede, en relación a la causa N° 35.648-I, corresponde tener por desistida parcialmente a la firma Scania Argentina S.A. de la acción y del derecho, incluso el de repetición, respecto del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2004 por el ajuste fiscal efectuado en precios de transferencia. Asimismo, procede tener por remitidos los intereses en la proporción que corresponda (60% conf. art. 6° inc. b) de la ley 27.743) y por condonada la multa.

Las costas se imponen a la recurrente en relación con los importes regularizados y por su orden respecto de los intereses remitidos y las multas condonadas (conf. art. 3 inc. a) ley 27.743 y el criterio establecido por la Alzada in re “Alpargatas SAIC c/ DGI” del 16/12/2020).

V.- Que en la resolución 105/2010, tal como se expusiera en el Considerando I, el organismo fiscal determina de oficio el resultado impositivo de fuente argentina en el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2003 y establece el saldo a favor de la contribuyente en dicho período, por lo que no arrojando tal ajuste saldo de impuesto a ingresar, la aplicación al caso del régimen de regularización de obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social analizado ut supra, resulta improcedente (conf. CNACAF, Sala III “Plavinil Argentina S.A.” del 9/6/2022).

En consecuencia, y tal como me he pronunciado al sentenciar en la causa “D’Amico, Pablo Luis s/ recurso de apelación” de fecha 20/10/2022, el desistimiento parcial efectuado por la actora en el impuesto a las ganancias, circunscripto también al ajuste vinculado con precios de transferencia, debe ser enmarcado en los términos de los artículos 304 y 305 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria al procedimiento ante este Tribunal, de acuerdo con lo establecido por el artículo 197 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones). Costas por su orden en consideración de la particularidad del caso.

VI.- Que en virtud de lo dispuesto en los Considerandos IV y V, resta pronunciarse respecto de los agravios vertidos por Scania Argentina S.A. en relación con la resolución N° 171/2005 -en su totalidad-, 105/2010 y 128/2011 -por el ajuste proveniente de la utilización de quebrantos impositivos computados por el Fisco Nacional-

La recurrente articula la nulidad de los actos administrativos en cuestión, en base a la supuesta falta de fundamento técnico y legal, debiendo destacarse que en relación con el recurso incoado contra la resolución 171/2005 dicho planteo se entremezcla con los argumentos de fondo, en cambio es introducido expresamente como defensa de nulidad en los recursos contra las restantes resoluciones, si bien aclarando que lo hace como defensa de fondo y para ser resuelta en oportunidad de dictarse la sentencia definitiva.

En tal sentido, debe destacarse que las resoluciones impugnadas fueron emitidas con fundamento en las circunstancias de hecho y de 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 las presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Asimismo, se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa. En definitiva los planteamientos efectuados denotan discrepancias con el accionar fiscal, cuestión que deberá ser analizada al resolver el fondo de la cuestión.

En virtud de las consideraciones efectuadas “*supra*”, procede rechazar este agravio de la recurrente, debiendo puntualizarse que dado las quejas nulificadorias no fueron tratadas como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorin IMSSA”, 02/07/2013).

VII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde examinar si las resoluciones bajo análisis resultan ajustadas a derecho.

La sociedad anónima Scania Argentina posee como actividad principal la fabricación y venta de productos Scania en el país, así como también la producción de piezas y componentes para productos Scania con destino a la exportación, por ello las operaciones realizadas con sujetos residentes en el extranjero se encuentran sujetas a las normas relativas al precio de transferencia.

Siguiendo el orden de las presentaciones efectuadas por la contribuyente, corresponde adentrarse en el estudio de la resolución 171/2005 en la que se determina de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999, con más sus intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Como se desprende de la mencionada resolución, el ajuste se origina en la detección

de una diferencia en el concepto precio de transferencia del período indicado. Los puntos cuestionados sobre ese concepto son:

1.- Indicador de rentabilidad utilizado por el recurrente: “Margen sobre costos totales” (MOTC). El organismo recaudador considera que debería aplicarse el indicador “Tasa de retorno sobre capital empleado” (TRCE) y que los valores que arroja el mismo se encuentra fuera del llamado “rango intercuartil”.

2.- Capacidad ociosa: Scania presentó una capacidad ociosa con una intensidad superior a la que se verificó en el promedio de las comparables, lo que provocó que se practicaran ajustes a la utilidad, que el fisco considera improcedentes.

3.- Exclusión del criterio de empresa comparable: el Fisco entiende que no resulta procedente tomar en la muestra de comparables a la empresa Consorcio Grupo Dina con relación con la capacidad ociosa.

Respecto del punto 1.- tal como surge del acto apelado, la recurrente utiliza el método “Margen Neto de Transacción”, el que responde a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, hecho que no se encuentra controvertido en las presentes actuaciones.

Sin embargo la recurrente emplea el índice de rentabilidad MOTC -pese a la sugerencia por parte del Fisco Nacional del cambio de indicador por el TRCE- en el entendimiento que los resultados arrojados con el TRCE, tanto de las compañías comparables como de Scania Argentina, mostrarían lo poco confiable que sería su utilización.

Sobre el particular, la doctrina tiene dicho que el método “Margen Neto de Transacción” consiste en una comparación *“...del margen neto de una transacción entre vinculadas con el margen neto de una operación entre independientes. Por lo cual es importante definir qué se entiende por margen neto.*

Para establecer el nivel de margen neto debe realizarse una división en el cual el numerador es, en todos los casos, la utilidad neta de la operación. El denominador puede cambiar según la metodología de medición del margen que se utilice. A esta división se la denomina “indicador de rentabilidad” y se lo conoce por sus siglas en inglés “PLI”.

Tanto la OCDE como la legislación argentina coinciden en que la unidad de medida que debe utilizarse en el denominador tiene relación con factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.

A fin de medir de la manera más confiable el margen de utilidad de una transacción debe utilizarse el “PLI” más adecuado al tipo de actividad de la compañía que estemos analizando.

Ahora bien, respecto del indicador del Margen Neto sobre los Costos Totales (MOTC), el mismo *“...relaciona a la utilidad operativa con los costos y gastos totales. Se utiliza en aquellos casos en los que la transacción a aprobar es un ingreso para la compañía bajo análisis, de tal manera que, entonces el denominador del cociente no se encuentra influenciado por cifras “teñidas” de vinculación. Generalmente es procedente en aquellos casos en los que el método de costo más beneficios no puede utilizarse debido a que la información contable de las comparables no es lo suficientemente detallada como para obtener resultados confiables...”*.

Por otra parte, el indicador “Tasa de retorno sobre capital empleado” (TRCE) “*Analiza el nivel de rentabilidad a través de la relación entre utilidad y activos operativos. Esta es una relación con fundamento en la teoría económica, la que establece que los retornos sobre la inversión, en equilibrio, se igualan. Es especialmente útil en actividades de capital intensivo, con énfasis en las industriales y financieras. Es importante determinar qué se entiende por activos operativos. A este respecto no deberían tomarse en cuenta las inversiones (incluyendo el exceso de caja y las llaves de negocio) ni los bienes de cambio. Para el caso argentino en especial, el ratio es sensible a la falta de ajuste por inflación contable, generando distorsiones en algunos casos insalvables, al momento de examinar los resultados con comparables provenientes de economías altamente estables*”. (Goldemberg, Cecilia “Manual de precios de transferencia en Argentina” 1º Edición – Buenos Aires; Editorial La Ley 2007”).

Asimismo, es dable destacar que la normativa aplicable al período en cuestión era la Resolución General 702 (AFIP), que en apartado D “METODO MAS APROPIADO DE DETERMINACION”, establecía en el artículo 6 que “*El método que resulte más apropiado para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, será aquél que mejor refleje la realidad económica de las transacciones. A tal fin se considerará —entre otros— el que: a) Mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial. b) Cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación. c) Contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y las empresas involucradas en dicha comparación. d) Requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparables*”.

Como puede observarse, la Resolución General 702 no contemplaba el sistema de fijación de precios de transferencia por “rango intercuartil”.

Como surge de la resolución apelada 171/2005, el mismo ente recaudador reconoce que “*la normativa argentina para el año 1999, no contenía una definición específica del rango de mercado, ni fijaba procedimientos para su determinación, ni estipulaba si debía tomarse el rango completo o utilizar algún tipo de herramienta estadística (rango intercuartil)...*”

Si bien la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) emite recomendaciones a fin de determinar el precio de transferencia, entre las cuales se encontraba como herramienta la utilización del “rango intercuartil”, lo cierto es que nuestro país no forma parte como miembro integrante de la mencionada Organización ni al momento en que se realizaron las operaciones cuestionadas ni en la actualidad.

Sobre este punto se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Bayer Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” de fecha 12 de marzo de 2024, haciendo suyo el dictamen de la Procuradora General de la Nación quien señalara que ...“*Sin embargo observo, tal como lo sostuvieron las instancias anteriores, que dicha resolución general no fijaba la obligación de determinar la mediana o el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.*”

Tal circunstancia -como lo resalta la sentencia del Tribunal Fiscal- es reconocida por la propia resolución determinativa de oficio aquí cuestionada, cuando sostiene: “*En el período bajo análisis (ejercicio 1999) estaba vigente el artículo 8 y 15 de la Ley del impuesto a las Ganancias y la Resolución General 702. Las normas citadas no contenían una definición específica del rango de mercado, ni fijan procedimientos*

para su determinación, ni estipulan si debe tomarse el rango completo o utilizar algún tipo de herramienta estadística (rango intercuartil)...” (cfr. pag. 14, séptimo párrafo de la resolución DV DOGR 107/05).

Por el contrario, y como también lo indicaron las instancias anteriores, dichas herramientas fueron consagradas recién por la resolución general (AFIP) 1122/2001 (B.O. del 31/10/2001), cuyo artículo 12 estableció: “Cuando por aplicación de alguno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y su reglamentación, se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad. Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes”.

Por ende, en los términos en que ha sido planteada la controversia, forzoso es colegir que la mediana y el rango intercuartil no resultan de aplicación para sustentar el ajuste practicado a la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999.

Pienso que no tuerce dicho razonamiento la “coincidencia”, apuntada por el Fisco, entre los elementos que la resolución general (AFIP) 702/99 ordena tener en cuenta para la comparabilidad con aquellos contenidos en las directrices de la OCDE vigentes desde 1995, toda vez que tal “coincidencia” no es apta para extender el derecho o imponer contribuciones más allá de lo previsto por el legislador.

Por otra parte, estimo que una conclusión contraria supondría un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal le ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), e importaría prescindir de “la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria” (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115).

En relación con los puntos 2 y 3 referidos “ut supra”, los mismos se hallan vinculados ya que lo que se encuentra cuestionado es la capacidad ociosa y, respecto de la misma, la exclusión de la muestra de la empresa comparable Consorcio Grupo Dina en ese sentido.

El ente fiscal informa que el ajuste por capacidad ociosa se realiza por la falta de utilización plena de la capacidad instalada y su consecuente aumento en los costos (por mayor absorción de costos fijos). El importe por ajustar surge de considerar el excedente de capacidad ociosa que posee la contribuyente con respecto al conjunto de las demás empresas utilizadas a efectos de la comparación.

Dicha parte entiende que la sociedad no analizó si el resto de las compañías comparables trabajaron con capacidad ociosa y, de ser así, estima que debería haberse ajustado de la misma forma la utilidad de las comparables o, por el contrario, el ajuste realizado a los resultados de Scania debió ser menor. Por su parte, Scania S.A alega que en el período cuestionado presentó una capacidad ociosa extraordinaria, superior a la de las comparables, motivo que llevó a efectuar un ajuste por dicho concepto.

Ahora bien, debe tenerse en consideración que “Los ajustes de comparabilidad consisten en eliminar las diferencias existentes entre las transacciones celebradas por la parte testada (...) y los comparables que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación (cfr. art. 21.1 del decreto reglamentario). Su objetivo es alcanzar un “grado sustancial de comparabilidad” entre las transacciones comparadas, debiendo “tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones” (cfr. art. 21.2 del decreto reglamentario).

De acuerdo con tales premisas, la inclusión de un resultado extraordinario y ajeno al giro del negocio para la determinación de la utilidad operativa –como el derivado de la condonación de un préstamo– representa un criterio anómalo que distorsiona el análisis de comparabilidad” (conf. “Volkswagen Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, CSJN 13/08/2024)

A la luz de la doctrina precedentemente expuesta, corresponde analizar si efectivamente Scania S.A presentó una capacidad ociosa extraordinaria y, por lo tanto, resultaba acertado el ajuste de comparabilidad efectuado en su estudio de precios de transferencia.

Sobre el particular, del punto 2 del informe pericial contable producido en sede administrativa, el que no fuera cuestionado por el Fisco Nacional, surge que las empresas comparables no han presentado capacidad ociosa extraordinaria y en el caso de Consorcio Grupo Dina S.A., el resultado operativo de la empresa refleja una situación de actividad a capacidad plena, en virtud de que el ajuste en concepto de capacidad ociosa se encuentra reflejado en el Estado de Resultados por debajo del citado resultado operativo (vide fs. 486/494 del Cuerpo Determinación de Oficio III obrante en las actuaciones administrativas acompañadas a la presente causa).

Asimismo, del punto 1.C de la pericia económica, tampoco impugnada, el perito propuesto por la actora indica que según se desprende del descargo, habiéndose dado circunstancias extraordinarias en la empresa apelante y no resultando factible la cuantificación de los ajustes en cada una de ellas, resulta razonable evaluar la posibilidad de ajustar a la parte analizada a una situación de negocios “normal”.

Asimismo, sobre los puntos 2 y 3 de la misma, el profesional indica que, dado que la contribuyente ha presentado capacidad ociosa extraordinaria, debió efectuar ajustes en los resultados a fin de normalizarlos y así proceder a compararla con el rango intercuartil de la muestra, el cual elimina aquellas compañías que potencialmente pudieran presentar elementos extraordinarios no cuantificados. Explica que el rango intercuartil y la mediana de capacidades ociosas totales de la muestra de compañías independientes –tal como fuera determinado por la inspección- es de: Cuartil inferior → 11,82%, Mediana → 22,10% y Cuartil superior →42,16%.

En función de lo expuesto, concluye que la ociosidad total de Scania S.A (65,4% en el caso de componentes de transmisión y 80,3% en el caso de chasis) se encuentra fuera del rango intercuartil definido, motivo por el cual se requiere ajustar la misma para incrementar el grado de comparabilidad.

Agrega que el punto al cual ajustó la empresa ni siquiera cae dentro del rango intercuartil de ociosidades de la muestra de comparables, en consecuencia, el ajuste sería conservador. (vide fs. 495/511 del Cuerpo Determinación de Oficio III obrante en las actuaciones administrativas acompañadas a la presente causa).

Finalmente, del Punto 1 la pericia mecánica se extrae que, si bien Scania S.A. disponía de maquinarias e instalaciones en condiciones de producir 20.000 Cajas de Cambios, 20.000 Diferenciales, 5.000 Vehículos y otros artículos de menor relevancia no cuantificados, no contaba con la dotación de personal para lograr dichos volúmenes, alcanzando en la práctica una producción de 12.000 Cajas de Cambio, 12.000 Diferenciales y 2.000 Vehículos. Por esta razón el profesional concluye *“que la capacidad ociosa verificada en el período fiscal 1999 puede calificarse como extraordinaria”*.

Seguidamente, en el Punto 2, el perito mecánico señala que debido a los bajos

niveles de demanda, producto de la crisis económica regional, para el período 1999 alcanzó a producir solo 6552 Cajas de Cambios, 7.271 Diferenciales y 985 Vehículos.

Del mismo punto del mentado informe técnico se señala que como consecuencia de todo lo expuesto, se generó un nivel de ociosidad que en términos de máquinas alcanzó un 67% en cajas de cambio un 64% en diferenciales, 80% en vehículos y en términos de mano de obra alcanzó un 45% en cajas de cambio, 39% en diferenciales y 51% en vehículos, concluyendo en que se encuentra verificada en el período fiscal 1999 una capacidad ociosa extraordinaria, y de ningún modo puede ser comparada con las fluctuaciones en la utilización de la capacidad que de manera cíclica se producen en las industrias y que oscilan entre el 10% y 25% de la capacidad teórica (vide fs. 512/518 del Cuerpo Determinación de Oficio III obrante en los antecedentes administrativos).

Por lo expuesto por los distintos profesionales intervinientes en las pericias mencionadas ha quedado debidamente acreditada la existencia de una capacidad ociosa extraordinaria en el período 1999, sin que el Fisco Nacional haya refutado estos argumentos, resultando correcto el ajuste de comparabilidad efectuado por la recurrente en su estudio de precios de transferencia.

Respecto de la comparable Consorcio Grupo Dina, es dable destacar que de la prueba pericial contable y económica, así como del cuadro que forma parte de la resolución determinativa del impuesto en cuestión obrante a fs. 41, surge que la mencionada empresa ha sido tenida en cuenta por el ente recaudador para el cálculo del rango, sin embargo es excluida por el Fisco Nacional sólo respecto de la capacidad ociosa 0%.

En este sentido, puede observarse que resulta contradictorio por parte del Fisco aprobar a Consorcio Grupo Dina teniéndola en cuenta para efectuar el ajuste y al mismo tiempo impugnarla en un concepto que también es utilizado como “comparable”, alterando el criterio uniforme que debe primar al momento de evaluar los precios.

En función de lo expuesto, corresponde revocar la resolución 171/2005, en todas sus partes, con costas.

VIII.- Que resta el tratamiento del agravio planteado por la recurrente, sobre la falta de cómputo de los quebrantos correspondientes a los ejercicios fiscales 1998, 1999 y 2000 en la liquidación de los ajustes efectuados por el Fisco Nacional en las resoluciones 105/2010 y 128/2011, relacionados con los períodos fiscales 2003 y 2004, que no fueran objeto del desistimiento tratado en los Considerandos III y IV.

Al respecto, y en lo relativo a los quebrantos 1998 y 1999, teniendo en consideración lo resuelto en el Considerando VII, corresponde hacer lugar al planteo de la recurrente y, en consecuencia revocar la resolución apelada respecto a este punto.

Ahora bien, en relación con los quebrantos correspondientes al ejercicio 2000, teniendo a la vista la sentencia recaída en la causa 29.193-I de fecha 17/04/2023 y que fuera confirmada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 01/08/2024, por medio de la cual se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por la recurrente respecto del ajuste efectuado por el ente fiscal en el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2000, procede hacer lugar a la pretensión de dicha parte en relación con ese planteo.

IX.- Que en función de todo lo expuesto corresponde revocar íntegramente la

resolución N° 171/2005 y las resoluciones N° 105/2010 y 128/2011 en lo que no fuera materia de desistimiento, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) En relación a la resolución 128/2011, corresponde tener por desistida parcialmente a la firma Scania Argentina S.A. de la acción y del derecho, incluso el de repetición, respecto del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2004 por el ajuste fiscal efectuado en precios de transferencia. Asimismo, procede tener por remitidos los intereses en la proporción que corresponda (60% conf. art. 6° inc. b) de la ley 27.743) y por condonada la multa. Las costas se imponen a la recurrente en relación con los importes regularizados y por su orden respecto de los intereses remitidos y las multas condonadas.

2°) Respecto de la resolución 105/2010, corresponde tener a la recurrente por desistida parcialmente en los términos de los artículos 304 y 305 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Costas por su orden en consideración de la particularidad del caso.

3°) Revocar las resoluciones N° 105/2010 y 128/2011 en lo que no fuera materia de desistimiento, conforme a lo resuelto en el Considerando VIII. Con costas

4°) Revocar la resolución 171/2005, en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 2do. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.