Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "Toyota Argentina S.A. (TF 26.860-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI mediante resolución del 19 de diciembre de 2005 determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1999, liquidó intereses resarcitorios y le aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) (fs. 23/85).

2°) Que según surge de los fundamentos de dicha resolución, la posición del Fisco Nacional se fundó, en síntesis, en considerar que la actora había consignado en la declaración jurada del impuesto a su cargo resultados por la realización de operaciones con empresas vinculadas residentes en el exterior que no se correspondían con los que hubiera obtenido con empresas independientes en operaciones comparables de acuerdo con lo establecido en el art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997, con la modificación introducida por la ley 25.063) y en la resolución general DGI 702/99.

3°) Que, en lo que interesa, el Tribunal Fiscal revocó lo resuelto por el ente recaudador (fs. 328/336). En primer lugar, puso de relieve que la pretensión del organismo recaudador en cuanto exige a la actora liquidar impositivamente los resultados de sus operaciones sobre la base del cumplimiento de

requisitos adicionales a los previstos en la normativa vigente, aplicable al período fiscalizado en autos, tales como el "rango intercuartil" y la "mediana" resulta violatoria del principio de legalidad. En sustento de esa afimación sostuvo que las normas aplicables al caso —art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias y arts. 4°, 6°, 7° y 8° de la resolución general DGI 702/99— no establecen que los contribuyentes deban utilizar las técnicas mencionadas a los efectos de demostrar la correspondencia entre los precios de transferencia fijados en sus transacciones con empresas vinculadas y los precios pactados en operaciones comparables entre partes independientes, ni que se encuentren obligados a aplicarlas a los efectos de la liquidación del gravamen. A ello agregó que las nociones de "mediana" y de "rango intercuartil" aparecen recién mencionados en el art. 12 de la resolución general (AFIP-DGI) 1122/01, aplicable a períodos posteriores al fiscalizado en autos, y que la mencionada circunstancia había sido advertida por el propio organismo fiscal en la resolución apelada en cuanto sostuvo 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)". Por tal motivo concluyó que el organismo recaudador no podía aplicar válidamente, en forma retroactiva, disposiciones normativas vigentes en períodos posteriores al aquí examinado. A ello agregó que la inclusión de las técnicas estadísticas mencionadas en las directrices de la OCDE y en la reglamentación del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, como así también la aceptación internacional de su uso, solamente constitu-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

yen pautas o guías orientativas que de ninguna manera pueden establecer requisitos no contemplados por la normativa argentina. Por otra parte, desestimó el argumento del Fisco Nacional en cuanto alegó que Toyota había empleado el "rango intercuartil" y la "mediana" en el estudio de precios de transferencia para justificar la validez de los resultados obtenidos. Al respecto sostuvo que la empresa había elegido los referidos mecanismos para realizar un examen más detallado de los precios involucrados pero que tal circunstancia impedía concluir que su utilización fuera legalmente obligatoria, máxime cuando —como se señaló— aquéllos no se encontraban contemplados en la normativa aplicable para el período en discusión (confr. cons. II al VI, fs. 332 vta./335). Tras ello puso de relieve que Toyota había dado cumplimiento a la normativa vigente sobre precios de transferencia toda vez que el coeficiente TRCE aplicado por la actora se encontraba dentro del rango total de los comparables, único requisito legalmente establecido al efecto. Asimismo, señaló que acudir a la analogía constituía un procedimiento incompatible con el principio de reserva de ley.

4°) Que en lo que resulta materia de agravios ante esta Corte, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso de apelación y revisión limitada deducido por la AFIP y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de dicho recurso (fs. 449/454). Para rechazar los agravios del organismo recaudador, la alzada, en concordancia con el Tribunal Fiscal, puso de relieve que no correspondía tomar en cuenta el "rango intercuartil" utilizado por el ente

recaudador a fin de establecer el grado de comparabilidad de los precios de transferencia comprendidos en las operaciones realizadas por la actora. En abono de lo expuesto, y tras efectuar una reseña de la normativa involucrada, señaló que fue recién con el dictado de la resolución general AFIP-DGI 1121/01 —aplicable con posterioridad al período examinado en autos— que se estableció la obligatoriedad de calcular la "mediana" y el "rango intercuartil" de los precios, de los montos de las transacciones o de los márgenes de utilidad de las transacciones comparables determinadas por aplicación de alguno de los métodos establecidos en el artículo 15 de la ley del gravamen y su reglamentación. En tales condiciones, sostuvo que el Fisco Nacional no podía exigir al contribuyente el cumplimiento de requisitos adicionales a los contemplados en el método elegido por aquél según la norma vigente durante el período fiscalizado en autos —la resolución general AFIP-DGI 702/99— sobre la base de afirmar que el "rango intercuartil" es una herramienta prevista en las directivas de la OCDE, pues —precisó— que "ello atenta con[tra] la obligación constitucional de que las normas tributarias fijen de maneras clara, precisa y acabada —amén que de forma previa— las conductas que deben exteriorizar los contribuyentes a fin de cumplir con sus obligaciones impositivas" (confr. cons. V, fs. 452 vta.).

En consecuencia, tras señalar que correspondía examinar la situación bajo las previsiones de la resolución general AFIP-DGI 702/99, el a quo puso de relieve que el organismo recaudador no había impugnado el método seleccionado por el contribuyente ni tampoco las empresas comparables tenidas en cuenta

Corte Suprema de Justicia de la Nación

"para arribar al precio de transferencia pactado". Asimismo, convalidó el mecanismo de ajuste empleado por Toyota en cuanto consideró la capacidad ociosa extraordinaria registrada por la empresa durante el período fiscal 1999 por tratarse de "acontecimientos inusuales que en el caso de aplicación de la norma del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias y la resolución general n° 702/99, eran indispensables para homogeneizar la muestra con las empresas comparables", máxime en atención a que el Fisco Nacional no había producido prueba que acreditase que las referidas empresas habían padecido "análogas circunstancias" (confr. cons. VI, fs. 453).

5°) Que contra esa sentencia, el Fisco Nacional interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 460/461 vta.) que fue concedido a fs. 463. El memorial de agravios obra a fs. 486/494 vta. y su contestación por la actora a fs. 498/520 vta. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) Que no obstante la admisibilidad formal antes señalada, el recurso interpuesto debe desestimarse pues el apelante no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados concordemente por los tribunales de las anteriores instancias para sustentar la decisión que motiva los agravios, circunstancia que conduce a declarar la deserción del recurso, desde que las razones expuestas en

el memorial respectivo deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados en la sentencia para llegar a la decisión impugnada (confr. art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y Fallos: 315:689 y 316:157, entre muchos otros).

7°) Que, en efecto, el memorial de agravios de fs. 486/494 vta., no logra desvirtuar los fundamentos tenidos en cuenta por el Tribunal Fiscal y por la cámara para decidir del modo en que lo hicieron —reseñados precedentemente— y que, en síntesis, se centran en destacar, en primer lugar, que la normativa vigente para el período 1999 —art. 15 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997, con la modificación introducida por la ley 25.063) y arts. 4°, 6°, 7° y 8° de la resolución general AFIP-DGI 702/99— no establece el uso del "rango intercuartil" y de la "mediana" como procedimiento de ajuste del método legal de comparabilidad que utilizó el Fisco Nacional para impugnar la validez de los precios de transferencia de las operaciones fiscalizadas, y consecuentemente, que Toyota no se encontraba obligada a observar tales pautas a los efectos de la liquidación del gravamen. En su memorial ante esta Corte, el Fisco Nacional insiste en sostener que "[s]i bien las normas vigentes para determinar precios de transferencia en el ejercicio fiscal 1999 no establecían el método utilizado por la actora como obligatorio tampoco lo prohibía y así fue expuesto por la propia empresa en su estudio de precios de transferencia" (confr. fs. 492 vta., 2° párr.). Sin embargo, tal aseveración es ineficaz al fin pretendido pues resulta indudable que rige en esta materia el principio de legalidad o reserva de la ley.

8°) Que la insuficiencia del recurso comprende también lo relativo al restante fundamento desarrollado por el Tribunal Fiscal —cuya sentencia confirmó el a quo—, según el cual Toyota "ha cumplido acabadamente con la normativa vigente sobre precios de transferencia para el período fiscal en discusión, toda vez que el coeficiente (TRCE) aplicado por la actora se encuentra dentro del rango total de los comparables, siendo éste el único requisito que establecía la legislación vigente a la sazón" (cons. IX, fs. 335). En efecto, las críticas se reducen a la reiteración de planteos formulados en piezas precedentes ante las instancias anteriores y no aportan elementos que logren desvirtuar lo decidido respecto a la razonabilidad de la tasa de utilidad obtenida por la actora, máxime cuando el Fisco Nacional apela al mecanismo mencionado en el considerando precedente que invalidaron las instancias anteriores —"rango intercuartil" y "mediana"— a los efectos de demostrar la alegada falta de correspondencia entre la tasa de ganancia ajustada en la resolución apelada y el rango de utilidades de las empresas comparables seleccionadas al efecto (conf. fs. 490 vta. —3° párr.— y 493 vta./494).

—//—

–//–Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto por el organismo recaudador. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Cristina Noemí González**, con el patrocinio de las **Dras. Agostina Carla García y Silvia Josefina Pepe.**

Contestó el memorial de agravios **Toyota Argentina S.A.**, representada por el **Dr. Alfredo Juan Antonio Álvarez Páramo**, con el patrocinio del **Dr. Eduardo Gil Roca.**

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

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**