Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 12 de marzo de 2024

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la parte demandada en la causa Productos Roche SA Química e Industrial c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se desestima la queja. Intímese al recurrente para que, en el ejercicio financiero correspondiente, efectúe el depósito previsto en el artículo 286 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuyo pago se encuentra diferido de conformidad con lo prescripto en la acordada 47/91. Notifíquese, devuélvanse los autos principales, tómese nota por Mesa de Entradas y, oportunamente, archívese.

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

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

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

Ministerio Público

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 7/12 de este recurso de queja (a los que se referirán las siguientes citas), obra copia de la sentencia de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado la resolución de la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico Legal de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva (AFIP), del 27 de diciembre de 2005.

Para así decidir, la cámara relató que el organismo recaudador había determinado de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, al considerar que ella: a) había utilizado un "*método híbrido*", no previsto en la legislación argentina, que consiste en una variación del método "*Precio de Reventa*" (PDR, en adelante), ajustado sobre la base de estimaciones de rentabilidad que podría tener un tercero independiente, descontando un costo razonable por el capital invertido; b) la falta de comparabilidad de los precios y utilidades presentadas por la empresa en el informe de fs. 10/65 del cuerpo Antecedentes C.O.D. 3.590/4.

Señaló que el Tribunal Fiscal había destacado que, para ajustar la declaración jurada del contribuyente, el Fisco

Nacional había considerado tanto la "*mediana*" como el "*rango intercuartil*", con sustento en las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) pero que las normas vigentes en el ejercicio 1999 no preveían la utilización de dichos instrumentos, lo que recién fue habilitado con la resolución general (AFIP) 1.122/01 (BO del 30/10/2001) para los ejercicios cerrados con posterioridad a su publicación.

Manifestó, en estas condiciones, que el organismo jurisdiccional había concluido que aplicar la "*mediana*" y el "*rango intercuartil*" para ajustar la declaración jurada del período fiscal 1999 constituía un supuesto de aplicación retroactiva de la resolución general (AFIP) 1.122/01, que vulneraba el principio de legalidad.

Por otra parte, añadió que el Tribunal Fiscal se había pronunciado en favor de la validez del método PDR usado por el contribuyente, corroborado por los informes presentados como anexo III y IV en el descargo agregado a fs. 331/481 del expediente administrativo O.I. 2746/4, que demostraban que los precios de las operaciones concertadas por la empresa actora durante el ejercicio 1999 se adecuaban a los de mercado estipulados entre partes independientes por la realización de actividades análogas.

Indicó también que el citado tribunal administrativo había descartado la segmentación de las actividades de la firma en "*manufactura*" y "*reventa*", tanto en relación con el mercado local como con el exterior, ya que la posibilidad de formular dicho análisis segmentado recién se había introducido con el decreto 1.037/00, publicado en el Boletín Oficial el 14/11/2000.



Llegado a este punto, la cámara sostuvo que lo relativo al método más apropiado para determinar si los precios de transferencia respondían a las prácticas normales de mercado entre partes independientes remite a la consideración de cuestiones de hecho y prueba que, como regla, son ajenas al recurso de apelación previsto en art. 86, inc. b), de la ley 11.683, excepto el supuesto de arbitrariedad o error manifiesto, lo que no había sido demostrado en el caso.

Idéntica conclusión sostuvo respecto del empleo de instrumentos estadísticos adicionales para determinar los precios de transferencia a los fines previstos en el art 15 y cctes. de la ley 20.628, en su texto vigente en el período fiscal 1999.

Por todo ello, resolvió que la conclusión a la que había arribado el Tribunal Fiscal se ajustaba a los extremos acreditados en autos, sin que las manifestaciones de la demandada lograran alterar lo decidido.

- II -

Disconforme, la AFIP - DGI interpuso el recurso extraordinario cuya copia luce a fs. 15/34 que, denegado por la resolución que también en copia se encuentra agregada a fs. 51/52, originó esta presentación directa.

Explica que la determinación de oficio tuvo su génesis en la impugnación del método PDR utilizado por la actora para la evaluación de sus precios de transferencia en el período fiscal

1999, pues el Fisco Nacional considera que éste no podía ser empleado ante la falta de comparabilidad -en términos de precios y en términos de utilidades- y la inexistencia en nuestra legislación de un método híbrido que contemplara el uso de precio de reventa en función de estimaciones realizadas por la misma compañía.

Por el contrario, el organismo recaudador estimó que el método más confiable era el "*margen neto de la transacción*" (seguidamente, MNT), para lo cual dividió las actividades en "*manufactura*" y "*reventa*" y, a su vez, las segmentó en mercado local o externo, empleando como indicador de utilidad el "*margen de utilidad de operación*".

Lo agravia que la Cámara no haya resuelto cuál de dichos métodos era más adecuado (PDR o MNT) y si correspondía emplear instrumentos estadísticos adicionales para determinar el precio de transferencia, de conformidad a las previsiones del art. 15 de la ley del gravamen vigente a la fecha de los hechos.

Denuncia que la actora sólo tomó el nombre del método PDR, pues siguió un criterio que no respetaba lo establecido en las disposiciones legales vigentes, al basarse en estimaciones propias sobre valores históricos, sin comparar sus precios y rentabilidades con aquellos obtenidos por terceros independientes en condiciones de mercado similares.

Asevera que similar conclusión se impone respecto de los cálculos contenidos en el anexo III -presentado por la contraria en sede administrativa, al sustanciarse la medida para mejor proveer allí ordenada-, en los que el contribuyente intentó demostrar una operatoria supuestamente conforme a mercado, al declarar que había aplicado el método PDR y utilizar



para ello los comparables de su estudio de precios de transferencia del período fiscal 2000.

Manifiesta que, por el contrario, el Fisco justificó el método MNT como el más adecuado, para lo cual utilizó como indicador de utilidad el de *"margen de utilidad de operación"* -obtenido como cociente entre la utilidad de operación y las ventas netas, indicador que también empleó la actora para la actividad de reventa en su estudio de precios del año 2000- y como comparables las compañías seleccionadas por la propia contribuyente en el año 2000.

Especificó que las normas vigentes durante el período fiscal en estudio -art. 15 LIG, art. sin número agregado a continuación del art. 21 de su decreto reglamentario (texto según decreto 485/99) y art. 7° de la resolución general (AFIP) 702/99-, contemplaban como elemento relevante el estudio de las actividades o funciones desarrolladas por la firma y las de sus potenciales comparables, por lo cual la segmentación cuestionada en esta causa está implícita en dichas disposiciones.

Critica el informe pericial rendido en autos, pues tampoco se expidió respecto del método más apropiado, sino que se limitó a verificar los datos y el método utilizado por la actora, sin aportar elementos válidos de convicción. En especial, puntualiza que, si bien los expertos concluyeron que los precios declarados por la actora respondían a los pactados entre partes independientes, no puede obviarse que los peritos circunscribieron su tarea a los datos aportados por el

contribuyente, por lo cual carecen de valor probatorio frente a la posición fiscal.

Por todo ello, concluye que la sentencia recurrida se sustenta en un fundamento meramente aparente, en clara contradicción con la correcta exégesis de la norma, las constancias de la causa y pruebas obrantes en autos.

- III -

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

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

En efecto, la cámara tuvo en cuenta que dicho tribunal administrativo había ratificado la validez del método PDR usado por el contribuyente, cuyos resultados había considerado corroborados por los informes presentados como anexo III y IV en el descargo agregado a fs. 331/481 del expediente administrativo O.I. 2746/4, los que demostraban -en su criterio- que los precios de las operaciones concertadas por la empresa actora



durante el ejercicio 1999 se adecuaban a los de mercado estipulados entre partes independientes por la realización actividades análogas.

Desde esta perspectiva, y contrariamente a lo sostenido por el recurrente, estimo que no puede achacarse silencio u omisión a la cámara en pronunciarse respecto del método más adecuado (PDR o MNT) para determinar los precios de transferencia, ni tampoco en lo atinente a la validez del empleo de instrumentos estadísticos adicionales para determinarlos, toda vez que juzgó que dichas cuestiones habían sido resueltas por el Tribunal Fiscal con fundamentos suficientes de hecho y prueba, ajenos al alcance de la revisión limitada prevista en el art. 86, inc. b), de la ley 11.683.

Por otra parte, pienso que los planteos que formula el apelante, dirigidos a cuestionar las afirmaciones del informe pericial en torno a la validez de los precios declarados por la actora y su correspondencia con los pactados entre partes independientes, así como la corrección de los cálculos contenidos en el anexo III -presentado por el contribuyente en sede administrativa, al sustanciarse la medida para mejor proveer allí ordenada-, remiten, ineludiblemente, a cuestiones de hecho y prueba, materia propia de los jueces de la causa y ajenas -como regla y por su naturaleza- al remedio del art. 14 de la ley 48, máxime cuando la sentencia cuenta con motivaciones suficientes que, al margen de su acierto o error, le dan sustento como acto jurisdiccional (Fallos: 341:688, entre muchos

otros).

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

- IV -

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

Buenos Aires, de junio de 2021.

MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2021.06.24 11:49:32 -03'00'