República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-57804536-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Junio de 2024

Referencia: VOCXI - Sentencia - Expte. N° 31.196-I (y su acum. N° 33.211-I) “PBB Polisur S.A. s/ recurso de apelación”

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O’Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) para resolver el Expediente **N° 31.196-I (y su acumulado N° 33.211-I)** caratulado **“PBB Polisur S.A. s/ recurso de apelación”.**

La Dra. O’Donnell dijo:

I. PBB Polisur S.A. (o PBB) interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 74/07 y 11/09, dictadas el 2 de diciembre de 2007 y el 14 de abril de 2009 por la División Determinaciones de Oficio del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales -Subdirección General de Operaciones Impositivas- de la Administración Federal de Ingresos Públicos, respectivamente, en las que se determina de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias:

- del período fiscal 2001, una disminución de quebranto a $27.875.873 y un saldo a favor de PBB de $426.072,10;

- del período fiscal 2003, un resultado impositivo de fuente argentina —beneficio— de $633.494.100,91, que es compensado con quebrantos de ejercicios anteriores de la misma fuente, quedando un remanente trasladable por este último concepto de $819.865.329,22. Se determina allí también un resultado impositivo de fuente extranjera —quebranto— de $34.431.343,23;

- del período fiscal 2004, un resultado impositivo de fuente argentina —beneficio— de $598.894.353,62, que es compensado con quebrantos de ejercicios anteriores de la misma fuente, quedando un remanente trasladable por este último concepto de $220.970.975,60. Además, se determina un resultado impositivo de fuente extranjera —quebranto— de $11.497.940,27;

- del período fiscal 2005, un resultado neto final de fuente argentina de $32.543.643,98 producto del traslado de quebrantos de los ejercicios 2003 y 2004, que fueron impugnados.

En virtud de todo ello, se la intima a ingresar la suma de $11.390.275,39 por el período fiscal 2005, más intereses resarcitorios (art. 37).

Asimismo, en la Resolución N° 11/2009 se le aplica una multa de omisión de $7.973.192,77 por el período fiscal 2005, con sustento en el art. 45 de la misma ley (t.v.).

En su presentación ante este Tribunal, respecto de los ajustes notificados en la Resolución N° 74/07, relata que la fiscalización se centró en verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivadas de operaciones con empresas vinculadas en el exterior, con el objetivo de evaluar si sus precios se ajustaron a las reglas de precios de transferencia.

Señala que oportunamente presentó el "Estudio de Precios de Transferencia" (al que en adelante llama el "Estudio Original") pero que la fiscalización descartó la validez del método de comparación allí empleado, el método del precio de reventa, y que le requirió abundante información a los fines de analizar los precios con empresas vinculadas en las siguientes operaciones: importaciones, exportaciones, regalías, comisiones cobradas y pagadas, asistencia técnica, servicios y préstamos.

Explica que como resultado de las tareas llevadas a cabo en dicha instancia, presentó un nuevo estudio (al que denomina "Primer Estudio Adicional") elaborado esta vez conforme al método del Margen Neto de Transacción (MNT), a partir de la información de 24 empresas comparables, salvo en lo referente a las operaciones financieras.

A los efectos de comparar utilidades, determinó el Costo Neto Adicionado como indicador de utilidad y calculó, su propio nivel de rentabilidad efectuando ciertos ajustes a su resultado operativo, tales como de reclasificación de cuentas, ajuste al costo de los insumos (crakeo de gas etano vs. nafta) y ajuste de gastos por puesta en marcha, los que consideró debían ser segregados a fin de evitar su incidencia negativa en el resultado contable de comparación, por no tener relación con la política de precios de transferencia.

Sigue diciendo que durante la etapa de fiscalización propuso un menor valor por el ajuste en concepto de gastos por puesta en marcha y propuso también elevar el monto por el ajuste al costo de los insumos por el empleo de nafta en lugar de gas etano respecto al Estudio Original, elevando la utilidad operativa, a efectos de la comparación.

Señala que en esta oportunidad el método (MTN) no mereció objeción, ni tampoco la utilización del Costo Neto Adicionado Ajustado por Capital como indicador de utilidad; en cambio, sí fue objetado el ajuste a la comparabilidad relacionado con la diferencia de costo de crakeo de gas etano vs. el costo con nafta.

Como consecuencia de ello, el Costo Neto Adicionado Ajustado por Capital de PBB quedó estimado por el juez administrativo en -2,26% y, en lugar de una pérdida operativa de $9.930.757,75, se le imputó haber omitido de declarar un beneficio operativo ajustado de $22.612.886,23 y así, el quebranto en exceso del período fiscal 2001 ascendió a $32.543.643,98.

Además, se agravia en su presentación porque al dictarse la vista del art. 17 de la ley la fiscalización

rechazó la comparabilidad de ciertas empresas, estableciendo como criterio de exclusión a aquellas que:

a) llevaban a cabo actividades significativamente diferentes

b) manufacturaban productos significativamente diferentes

c) eran propietarias de patentes, licencias y otros intangibles de valor

d) operaban principalmente a diferente nivel de mercado

e) realizaban actividades de investigación y desarrollo significativas

f) tuvieron una interrupción importante en el curso normal de actividades,

g) carecían de información suficiente, y

h) operaban con sociedades vinculadas.

Agrega que en dicha oportunidad, de las 24 empresas seleccionadas a efectos de la comparación, el juez administrativo descartó 16 y aceptó 8 como comparables y rechazó por improcedente el ajuste por diferencia en el costo de insumo, esto es crackeo con nafta en lugar de etano.

Señala a continuación que como consecuencia de todo lo señalado anteriormente, se determinó un nuevo rango intercuartil que quedó entre 5,16% y 17,83% con una media de 7,5%. Es decir que se ubicó el Costo Neto Adicionado Ajustado por Capital por debajo del límite inferior del rango intercuartil de las empresas comparables, efectuando un ajuste de resultado en términos de precios de transferencia.

Considera así que la Resolución N° 74/2007 es contradictoria porque determina un ajuste en base a comparables que, de acuerdo al criterio que el propio Fisco Nacional utilizara para rechazar los otros del listado, no podían ser utilizados como tales, por lo que afirma que la determinación de oficio carece de fundamento.

Por ello, a continuación, analiza pormenorizadamente la situación de las 4 firmas subsistentes no objetadas, que son: DSM NV, Petropar SA, Polipropileno SA y Tessenderlo Chemie -a las que el Fisco Nacional consideró comparables- para concluir en que todas ellas ostentaban alguna de las características tenidas en cuenta por la fiscalización para descartar su comparabilidad, concluyendo que la metodología propuesta por el juez administrativo tiene como resultado que no existen empresas comparables a los efectos del análisis de los precios de transferencia.

Por ello, afirma que aplicando sus propios criterios, el Fisco Nacional ha sido incapaz de fundar un rango de resultados de mercado a través de un estudio de comparabilidad que le permita sostener que PBB ha transferido resultados que debieron ser asignados al Fisco Nacional argentino.

Por otra parte, trae a colación el Segundo Estudio Adicional, que es el tercer informe de precios presentado al contestar la vista de los ajustes conferida el 24 de agosto de 2007, al que adjuntó prueba en base a comparables internos, esto es utilizando su propia contabilidad en el que hizo una comparación de los precios de sus exportaciones a empresas vinculadas y no vinculadas y sobre dicha información utilizó dos

métodos para llegar al mismo resultado: el método del costo adicionado y el del precio comparable no controlado.

Y explica que con ello procuró demostrar que sus resultados reconocen mecanismos de ajuste con relación a las operaciones de empresas vinculadas que permiten hacerlos comparables con los de empresas sin vinculación, sin que haya transferencia de utilidades a otros sujetos no domiciliados en el país como consecuencia de la actividad intercompany.

Destaca que la OCDE establece que el comparable ideal, en cada uno de los métodos, es el que surge del propio país del contribuyente, es decir el comparable interno, y se agravia que el juez administrativo también haya rechazado dicho criterio.

Por otra parte, afirma que en las Resoluciones recurridas no se tuvo en consideración los efectos que produjo sobre sus resultados la crisis económica nacional e internacional acontecida en el año 2001, período en el que soportó una pérdida neta que se generó en gran parte en el contexto de una recesión local muy profunda y un tipo de cambio desfavorable que no respondía a la realidad de la economía. Tanto es así que, según dice, sin variar su política de precios de transferencia, PBB obtuvo utilidades muy importantes en el ejercicio 2002 y en los ejercicios sucesivos, en los que abonó el impuesto a las ganancias, lo que no está en discusión.

Agrega que absorbió la totalidad de los quebrantos de los periodos fiscales 2001 y 2002 que, sumados, ascendían a $1.397.331.943,67 y que pagó el impuesto por un total de $450.155.250,14.

Reitera que la aplicación del método del Margen Neto de Transacción en el caso concreto quedó desvirtuada por el sesgo que el Fisco Nacional pretendió darle, pero entiende que aún en el supuesto en que dicho método fuera tenido en cuenta, el mismo no podría aplicarse sin considerar los efectos de la crisis de 2001 sobre un negocio que operó en un contexto país sumamente complejo y en un mercado particularmente afectado a nivel internacional.

Asegura que sus resultados no fueron incididos por una política de precios de transferencia contraria a la apropiación al Estado Argentino de lo que le correspondía percibir, sino por un contexto nacional muy complicado, sumado a un mercado específico (el del polietileno) con una ciclicidad negativa en el mismo periodo.

En otro orden de ideas, sostiene que en dichos actos tampoco se tuvo en consideración los efectos que provocó sobre sus resultados la modificación de su actividad por efecto de la fusión entre Petroquímica Bahía Blanca SAIC (PBB) y Polisur S.A. el 1° de abril de 2001, fecha a partir de la cual comenzó a producir etileno y polietileno en forma integrada -hasta ese momento Petroquímica Bahia Blanca S.A. producía etileno a partir de etano y Polisur S.A., transformaba el etileno en diversos grados de polietileno-.

Afirma que durante el primer trimestre de 2001 la producción de etileno fue efectuada por Petroquímica y que como ésta se disolvió sin liquidarse con motivo de la fusión, los resultados de ese periodo no se expusieron en el balance de PBB al 31/12/01, lo que significa que los costos de compra de insumo etileno del primer trimestre de 2001 incluyen la utilidad de tal producción que quedó expuesta en los estados contables al 31/3/01.

Indica que en un análisis funcional de PBB no puede definirse a dicha firma como productora de etileno y polietileno en el año 2001. Para que la definición sea correcta debe adicionarse a la utilidad de PBB la de Petroquímica del 2001, de modo de obtener los resultados por la producción de etileno del año completo.

Explica que el resultado de PBB del año 2001 que surge de sus estados contables contiene el resultado de la producción de polietileno por 12 meses, y el de la producción de etileno por 9 meses. En adición, los costos de adquisición de etileno del primer trimestre reflejan operaciones hechas con sociedades vinculadas y agrega que no se ha probado que hayan sido realizadas como entre partes independientes.

Asegura que las ventas de etileno en el primer trimestre de 2001 de Petroquímica a PBB fueron de $39.890.947 que constituyen el 73% de sus ventas y el 66% del etileno adquirido por esta última. La magnitud de la operación realizada entre empresas vinculadas hace necesaria su neutralización para el análisis de comparabilidad de PBB como empresa integrada de etileno y polietileno durante todo el ejercicio en consideración.

En resumen, concluye en: 1) la ausencia de representatividad de los limitados comparables que no fueron objetados por el Fisco Nacional, 2) la falta de consideración de los factores extraordinarios atinentes al ejercicio 2001, y 3) la falta de consideración de los efectos de la fusión de Polisur S.A. con Petroquímica durante el primer trimestre de 2002, todo lo cual, sostiene, implicó un deficiente análisis de los resultados del negocio a los efectos de una debida comparación.

Por otra parte, sostiene que en las Resoluciones recurridas no se ha merituado la existencia de un acuerdo con el accionista minoritario -YPF S.A.- por el cual se estableció que todas las transacciones realizadas por PBB con sociedades vinculadas debían ser aprobadas por su directorio y explica que en el periodo fiscal 2001 los accionistas de Petroquímica, Polisur S.A. y PBB eran Dow Investment Argentina (o "Dow"), con una participación del 72%, e YPF S.A., con una participación del 28%. Destaca que si bien YPF S.A. tenía una participación menor a la de Dow en dichas empresas, existía un acuerdo de fecha 31 de mayo de 1996 que obligaba a que los contratos que se celebraban entre dichas firmas con Dow o cualquier empresa controlada por ésta tenían que contar con el voto favorable de uno de los directores de Petroquímica y/o Polisur S.A. elegido por YPF S.A., o por YPF S.A. como accionista en forma directa. Ese acuerdo se hizo extensivo a PBBP mediante otro, suscripto el 11 de mayo de 2001.

Ello implicó que el socio minoritario debía aprobar la importación y exportación de productos a empresas vinculadas, el pago de comisiones por intermediación, la provisión de tecnología, de préstamos y de servicios cuando involucraran empresas vinculadas a Dow. Por eso, afirma que Dow carecía estatutariamente de la posibilidad de *violar* las reglas de precios de transferencia toda vez que tanto la importación como la exportación de productos de o a vinculadas cuanto la recepción de servicios claves, no pudieron sino hacerse bajo reglas de mercado.

Ya a modo de síntesis manifiesta que la compulsa de comparables internos extraídos de su propia contabilidad, en el último de los Estudios presentados, el que denomina como *Segundo Estudio*, demuestra que sus precios con vinculadas fueron acordes a precios de mercado y sostiene que así se ha demostrado especialmente respecto de las exportaciones -que es el rubro más relevante de la determinación- y con las regalías por intangibles.

También considera acreditado el control intensamente ejercido por el entonces socio minoritario, YPF S.A., de conformidad con el pacto de accionistas que, dice, se ejerció sobre los precios de exportaciones, importaciones, sobre el monto de las comisiones, el monto de las regalías de las licencias de intangibles y el costo de los servicios.

Sostiene así que todo ello genera una fuerte presunción de cuál ha sido su conducta: sus precios de exportación a empresas vinculadas han sido mayores que los practicados a terceros y lo abonado por licencias de tecnología ha sido menor de lo abonado a terceros proveedores.

Ofrece diversos medios de prueba y solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, con costas.

Por último, en relación a la Resolución N°11/2009, que tramitara originariamente en el Exp. N° 33.211-I, manifiesta que es directa consecuencia de la disminución de quebrantos del período fiscal 2001 determinada en la Resolución N° 74/07, y sostiene que es extemporánea y que es ilegal que se haya hecho mediante acto separado.

En cuanto a la multa aplicada en dicho acto, invoca su improcedencia, al igual que la de los intereses resarcitorios allí intimados (art. 37, ley), por considerar que no existió en el caso mora culpable, por todo lo cual solicita también que se lo revoque en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 1005/1023 y 1095/1104 contesta el Fisco Nacional los traslados de los recursos.

Con respecto a la determinación efectuada en la Resolución N° 47/2007, sostiene que el Estudio de Precios de Transferencia original presentado por PBB no se ajustaba a la normativa vigente, ya que seguía las normas de la OCDE al igual que lo habían confeccionado las restantes empresas del grupo que integra, en lugar del previsto en el art. 9° de la RG AFIP N° 1122/01 que requiere que el análisis se haga sobre la situación particular de la empresa local, y que el método allí adoptado que era el del Margen Neto de Transacción, sumado a la utilización del Costo Neto Adicionado Ajustado por Capital como indicador de utilidad y los ajustes a la comparabilidad por reclasificación de cuentas, fueron aceptados por la fiscalización, mientras que el ajuste por gastos de puesta en marcha se aceptó parcialmente.

En cambio, dice, que se observó el ajuste a la comparabilidad relacionado con la diferencia en los costos de los insumos (crackeo gas etano vs. nafta) por cuanto PBB no efectuó un análisis pertinente en los conceptos involucrados en cada una de las compañías seleccionadas como comparables.

Por otra parte, sostiene que luego de analizar el listado de las 24 empresas comparables que fue aportado por PBB, expresó en Considerandos de la Resolución los motivos por los cuales admitió y/o rechazó cada una de ellas, a las resultas de lo cual solamente quedaron cuatro. Enfatiza que las empresas admitidas fueron propuestas por PBB, por lo que no considera razonable que ahora y en esta instancia de revisión se agravie de que se las haya admitido.

Destaca, de cualquier modo, que el criterio para rechazarse en la instancia de la fiscalización a 16 de ellas fue que desarrollaban actividades de investigación y de desarrollo significativas y eran titulares de intangibles como patentes y licencias, mientras que PBB no tenía sumas importantes en dichos rubros lo cual, a criterio del juez administrativo, afectaba la comparabilidad. Por ello, destaca al correrse la vista del

art. 17 de la ley 11.683 se admitieron 8 empresas que no tenían tales características. Luego, al dictarse la resolución de determinación de oficio a partir de las manifestaciones de PBB al contestar la vista y la documentación aportada, se rechazaron otras 4 por los fundamentos que para cada una se esgrimen en los Considerandos de la Resolución N° 74/2007.

En cuanto a los métodos seleccionado por PBB, sostiene que debió elegir el método más apropiado al momento de diseñar su estudio de precios de transferencia y no ir amoldándolos a las contingencias surgidas durante la fiscalización. Alega que el Informe de Precios, de acuerdo a lo dispuesto por la RG N° 1122/01 tiene el carácter de declaración jurada y que si PBB eligió en Estudio Original el método de Margen Neto de la Transacción (MNT), es porque entendió que el mismo era el más apropiado para tal fin y mediante el cual se contemplaba el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, así como de las empresas involucradas en dicha comparación, por lo que no podía luego pretender que se retrotraigan constantemente los pasos seguidos por la inspección, proponiendo nuevas empresas comparables o nuevos métodos en cada una de las etapas del procedimiento determinativo previsto en la ley 11.683.

Afirma, por ello, que si PBB entendía que sus precios debían evaluarse por el Método de Precio Comparable que utilizó en el Segundo Estudio, cabe cuestionar el motivo por el cual no lo hizo, ya que la ley del impuesto a las ganancias no establece una prioridad entre un método y otro sino que debe prevalecer el método *más apropiado* de acuerdo al tipo de transacción.

Con respecto al rechazo de los comparables internos utilizados en el último Estudio, agrega que nada impedía a la recurrente efectuar el Estudio Original sobre la base de los mismos, pero no los utilizó oportunamente, por lo que no puede ahora sostener que esa era la metodología más adecuada.

Asimismo, considera improcedente el ajuste en la comparabilidad teniendo en cuenta la utilidad operativa de Petroquímica porque no lo hizo al momento de estimar el método más apropiado y, además, porque resulta imposible determinar el porcentaje de utilidad operativa de dicha firma que fue absorbido como costo por PBB.

En relación a los convenios con su accionista minoritario -YPF S.A.-, señala que los mismos no son oponibles al Fisco Nacional ya que ello implicaría tanto como coartar las facultades de fiscalización que la ley le otorga y atribuírselas a dicha firma.

Por todo lo expuesto, solicita se rechace el recurso interpuesto contra dicho acto y del igual modo contra la Resolución N°11/2009, y que se confirmen en ambos casos, con costas.

III. A fs. 1035 se abrió la causa prueba el Expte. N° 31.196-I, haciéndose lugar a la informativa y a la pericial contable propuestas por la recurrente; a fs. 1107 se dispuso la acumulación del Expte. N° 33.211-I al N° 31.196-I; a fs. 1261 se clausuró el periodo probatorio y a fs. 1267 se elevaron los autos a consideración de esta Sala; a fs. 1271 se pusieron los autos para alegar, obrando los respectivos escritos del Fisco Nacional y de PBB a fs.1275/1280 y 1281/1301, respectivamente.

Por último, a fs. 1314 pasan los autos a sentencia.

IV. Corresponde resolver entonces sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas tarea para la cual debe recordarse que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos* 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Excma. Cámara *in re* "Agropecuaria Huinca SRL", sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

Dichos actos contienen ajustes derivados del control de los precios de transferencia y la utilización de precios de mercado por parte de PBB en operaciones realizadas con empresas vinculadas residentes en el exterior correspondientes al ejercicio cerrado en 2001; más precisamente por operaciones de exportación, de importación, pago de regalías y de comisiones, asistencia técnica, servicios y préstamos.

Los ajustes allí notificados se fundan en el apartamiento al principio que exige que los ingresos de las operaciones que celebró con residentes de otros países se determinen considerándose los precios y los montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En dicho análisis debe tenerse en cuenta el régimen legal vigente en dicho período que era el art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias, el artículo sin número agregado a continuación del art. 21 del decreto 1344/98, normas reglamentadas, a su vez, por la RG (AFIP) N° 1122/2001.

A la hora de resolver en esta clase de ajustes, debe tenerse en consideración, en primer lugar, la doctrina de la Excma. Cámara respecto de conflictos en materia de precios de transferencia en cuanto a que, "…, *debe recordarse que la problemática de los precios de transferencia se inscribe en el marco de las maniobras por las cuales las empresas con presencia internacional distribuyen las utilidades entre sus distintas subdivisiones (generalmente, la casa matriz y sus filiales) a través de los precios pactados entre éstas, de modo tal de asignarlas a aquéllas que se encuentren en las jurisdicciones con menor carga fiscal. Es así que la norma en cuestión no tiene otro fin que el de brindarle al Estado la posibilidad de evitar que dichas empresas trasladen a fiscos extranjeros la base imponible que por su propia normativa le corresponde, impugnando el precio asignado a esas operaciones internas de las empresas entre sus sujetos económicamente vinculados, de modo tal de adecuarlo a precios normales de mercado entre partes independientes"* -conf. "YPF S.A.", del 20/9/2015, entre otros-.

Es decir que lo que este Tribunal debe decidir es si las operaciones que con empresas vinculadas realizara PBB en el período fiscal 2001 fueron apartándose del principio denominado de *arm´s length* y, con ello, si producto de una maniobra de manipulación de los precios de las mismas, el Fisco argentino se ha visto privado de base imponible sobre la cual percibir el impuesto a las ganancias.

Cabe recordar que este principio de tributación es el que rige, en general, en todos los países que aplican regímenes de precios de transferencia, acorde a la importancia que en todos ellos tiene la determinación de las bases imponibles, inclusive para aquéllos que han alcanzado mayor nivel de desarrollo económico que el nuestro. Es esta la razón por la cual la ley del impuesto a las ganancias otorga al Fisco Nacional el derecho a gravar la diferencia y a la Administración Tributaria le permite el ejercicio de facultades de fiscalización en orden a detectar esa falta de concordancia entre los precios entre partes vinculadas y entre

partes independientes, que son, precisamente, las que se han ejercido y han dado lugar al dictado de las Resoluciones recurridas.

La forma para determinar la existencia de diferencias es a través de la comparación de precios para lo cual deben evaluarse todos los aspectos vinculados a las mismas, sus características y el lugar, la forma y el modo en que tienen lugar, y es en este ámbito en el que primero el contribuyente al confeccionar el Estudio y luego la Administración Tributaria cuando pretende impugnarlo por falta de veracidad o de exactitud, deben realizar un importante esfuerzo probatorio; en el primer caso, tendiente a mostrar la procedencia de los métodos y comparables elegidos y los resultados de esa comparación; en el segundo, para objetar el respaldo documental del Estudio y, por ende, de los resultados volcados en la declaración jurada del impuesto.

Lo que se quiere decir es que, en este aspecto, las determinaciones de oficio cuya materia es diferencias por precios de transferencia no son diferentes ni ajenas al sistema de autodeterminación de la obligación tributaria que rige en nuestro país, ni al sistema procesal para su impugnación que rige en la ley 11.683 y sus reglamentaciones, en el caso la RG 1122/2001 que era el texto vigente en los períodos fiscales que aquí importa, que disponía las formalidades que debían seguirse para el cumplimiento de la obligación. La distribución de la carga de la prueba, entonces, tampoco difiere de la que corresponde a otros ajustes.

En efecto, frente al ejercicio de las facultades de fiscalización por parte de la Administración Tributaria el contribuyente está obligado a suministrarle la información y documentación con entidad y confiabilidad suficiente para respaldar la veracidad de su Estudio, esto es que en el mismo se ha analizado el precio de las transacciones con empresas vinculadas y que se ha llegado a la conclusión que fueron celebradas de acuerdo al principio de plena competencia.

Cabe recordar también que en nuestro país, el sistema tributario se afinca sobre el cumplimiento de dos tipos de obligaciones: materiales, que se traducen en pago, y formales, que se traducen, en suministrar información a la Administración Tributaria.

A las dos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, le asigna un rol fundamental, pilares del deber de contribuir de rango constitucional (art. 4°).

En el caso de precios de transferencia, la presentación del Estudio cumple un rol fundamental en el control de las bases imponibles de los tributos ya que obra allí la información sobre las transacciones, las partes relacionadas, los comparables usados, los métodos escogidos para cada tipo de transacción, las actividades y el análisis funcional, los riesgos y los activos de la empresa y demás información relevante para efectuar el control de las operaciones en un contexto internacional. El Estudio es, entonces, el documento que permite analizar la razonabilidad de la comparabilidad y la piedra angular del régimen de precios de transferencia que es, en definitiva, el análisis de la comparabilidad.

Como toda comparación, determinar si un precio es un precio de mercado requiere de un método, que, en el caso de los precios de transferencia, la ley del gravamen deja en manos del contribuyente su elección de los allí enunciados, aunque la elección de uno u otro depende del tipo de actividad realizada, de la clase de transacciones que haya que comparar y del grado de comparabilidad de los bienes o servicios comprendidos en ellas.

Tratándose el impuesto a las ganancias de un tributo autodeterminativo, es responsabilidad del contribuyente asignar el valor de mercado a sus transacciones, tarea que se realiza precisamente en el Estudio de Precios de Transferencia, en el que al igual que en otras controversias tributarias se afirman hechos que tienen que poder ser probados en caso que la Administración Tributaria ejerza sus facultades de fiscalización.

La carga de la prueba es, entonces, del contribuyente obligado a cumplir con las obligaciones formales que exige el régimen de precios de transferencia, y a suministrar la información que lo sustente en el marco de un procedimiento de fiscalización. Criterio que tratándose de materia tributaria, hace años estableció la Corte Suprema de Justicia de la Nación al decir que *"... que es el contribuyente quien se halla obligado a suministrar los comprobantes para evitar que, en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, mediante la inclusión de datos ajenos a la realidad" -Fallos* 289:514, "Emerson Argentina SAIC"-.

En el caso, no se trata que el estudio o la información referida a los precios de las operaciones en el mercado internacional no fue presentada sino la dispersión y los cambios con el que se hizo, tanto en cuanto al sistema de análisis transaccional y al método de valoración elegidos, como a los comparables elegidos, que inclusive son cuestionados por la propia PBB, y de ese modo no puede afirmarse que haya rendido oportunamente la prueba idónea sobre el precio de mercado de sus operaciones con empresas vinculadas del grupo.

Esta omisión sobre un principio rector en materia de precios de transferencia, cual es la prueba que justifica la materia imponible en su declaración jurada, resulta determinante en la decisión que a continuación se propone adoptar.

En el caso en particular, el origen de la fiscalización que culminó en los actos recurridos, tal como se desprende del dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica del 30 de junio de 2004 obrante a fs. 21/31 del Cuerpo Antecedentes Operaciones Internacionales, fue la detección de inconsistencias al analizarse la base de datos *Operaciones Internacionales* en el período fiscal 2002. Dicho análisis arrojó que varias empresas, entre ellas PBB, habían declarado operaciones de exportación de bienes a empresas vinculadas escogiendo como método más apropiado el de precio de reventa. Es por ello, que se decide dar intervención a la Dirección de Fiscalización de Grandes Contribuyentes Nacionales que, conforme a sus pautas internas de actuación, recolectó la documentación que se utiliza en la fundamentación de las determinaciones de oficio para el período fiscal 2001.

Lo cierto es que además del estudio de precios de transferencia original del período fiscal 2001, PBB presentó otros dos estudios, *adicionales* como ella los denomina; uno de ellos, durante el curso del procedimiento de fiscalización y otro en el curso del procedimiento de determinación de oficio sustanciado a partir de la notificación de la vista que prevé el art. 17 de la ley 11.683.

Así, en el primer Estudio, el denominado *Estudio Original*, presentado el 6 de junio de 2002, PBB adoptó como método más apropiado, en los términos y con los alcances del art. 11 de la RG AFIP N° 1122/2001, el de precio de reventa al que la misma reglamentación se refería en el art. 10.

Ello, según manifestó, en virtud de adoptar la metodología del Grupo DOW a nivel internacional en forma

uniforme para todas las empresas del grupo.

Sobre este primer Estudio, en la instancia de fiscalización se sostuvo su improcedencia por no adecuarse a la legislación nacional vigente, sino que fue confeccionado según las pautas de la casa matriz en el exterior, lo que no fue controvertido por PBB.

En el segundo Estudio, el denominado *Primer Estudio Adicional y en subsidio del estudio principal*, elaborado según los propios dichos de PBB en *colaboración conjunta* con el Fisco Nacional, en la instancia de la fiscalización, ésta comparó los precios según el método MNT -salvo respecto de las operaciones financieras- y utilizó el Costo Neto Adicionado como indicador de utilidad a partir de un listado de 24 empresas comparables. A este Estudio, PBB efectuó ciertos ajustes a su resultado operativo en concepto de "ajustes por reclasificación de cuentas", "ajustes por gastos de puesta en marcha" y "ajuste al costo de insumos (crackeo de gas etano vs. nafta)", al considerarlos ajenos a la políticas de precios de transferencia.

El último de los ajustes, referido al costo del principal insumo, mereció el reparo del juez administrativo al correr la vista del art. 17 de la ley 11.683, por lo que PBB invocó el criterio de *amplia tolerancia* en el análisis de las empresas comparables señalando que utilizar un mercado amplísimo para su comparabilidad morigeraría los defectos de la calidad de los comparables considerados sobre una base individual.

Al respecto dice el juez administrativo en la Resolución N° 74/2007 que "los contribuyentes deben confeccionar sus estudios de precios de transferencia seleccionando aquellas comparables en cuyas transacciones no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación, o que en caso de existir, las mismas sean eliminadas mediante ajustes razonables" y concluyó que "…la encartada creo para si misma una categoría de criterios de aceptación de empresas comparables que no se encuentra prevista en la legislación vigente".

Y fue por ello que se objetó la comparabilidad de las empresas elegidas por PBB porque tenían funciones y riesgos diferentes a ella: de 24 se descartaron 16 y se aceptaron como válidas 8 -DSM NV, Petropar S.A., Polipropilenpo S.A., Proficol El Carmen S.A., Químicas Sintex S.A., Rhodia Ster S.A., Tessenderlo Chemie y Unipar-Unao Ind. Petroquimica-.

En el informe que obra a fs. 421/428 se explica que "…las eliminaciones de las empresas comparables se basaron sustancialmente en las diferencias funcionales y de riesgos asumidos, que provienen de la tenencia de activos intangibles y la política empresarias centrada en el impulso a las áreas de investigación y desarrollo", teniendo en cuenta para ello que del propio Estudio surgía que PBB no declaraba realizar funciones de investigación y desarrollo y que expresamente manifestó que dichas áreas eran parte del giro del negocio pero que no eran significativas. Se dice allí también que "Las empresas en cuestión son grandes empresas que debieron ser descartadas como comparables por realizar funciones de investigación y desarrollo, asumir riesgos por el desarrollo de sus productos y marcas a nivel mundial".

En el último Estudio adicional, el denominado *Segundo Estudio, superador* como lo califica la recurrente, presentado también en sede administrativa, PBB adoptó otro método, el de costo adicionado, pero con otras empresas comparables, diferentes a la de los estudios anteriores, de índole interna esta vez, es decir, extraídos de información contable propia, que analiza el margen bruto de utilidad (el costo de las ventas)

en operaciones entre empresas vinculadas y el que se hubiera obtenido en operaciones entre partes independientes, más un margen para conseguir la utilidad apropiada

Así las cosas, en ocasión de dictarse la Resolución N° 74/2007 los únicos comparables admitidos por el juez administrativo de los nuevos ofrecidos por PBB en sus estudios adicionales fueron 4 -DSM N.V, Petropar S.A., Polipropileno S.A. y Tessnderlo Chemie- y si bien sostuvo que su ofrecimiento atentaba contra la seguridad jurídica del procedimiento, accedió a analizarlos y admitió la cantidad dicha.

Al alegar, PBB sostiene que al descartar el resto de los comparables y rechazar los ajustes que permitían ganar comparabilidad, el juez administrativo desnaturalizó el Primer Estudio Adicional, y desarmó el mismo, modificándolo de tal suerte que diera una ganancia gravable imponible. Se agravia asimismo que no haya propuesto otros comparables, ni tampoco una metodología diferente a la adoptada. Fueron estos motivos los que, sigue diciendo allí, la llevaron a presentar el Segundo Estudio Adicional efectuado no en forma global sino por cada transacción con empresas vinculadas, pero no se encuentra en discusión ya que así lo admiten ambas partes, que la documentación de respaldo de dicho estudio no obraba agregada a las actuaciones sustanciadas en la instancia de la fiscalización, ni tampoco en la de determinación de oficio, sino que es aportada recién en el recurso de apelación ante este Tribunal.

Así, junto con el recurso de apelación y como prueba PBB aportó documentación en 951 hojas que consisten en diferentes Anexos que contienen: “Balances de las empresas comparables: DSM NV, Petropar S.A., Polipropileno S.A. y Tssernderlo Chemie” “Estado de resultados segregados de cada operación” y otro idéntico pero sin considerar regalías, sin las comisiones pagadas, ni las regalías ni las comisiones pagadas,; Comparación de los precios de las exportaciones, Contrato de regalía entre IOPAKO y Union Carbide, y otros contratos similares, “Análisis de la distribución del ajuste determinado por el Fisco en los precios”.

Se trata esencialmente del uso de comparables internos a partir de información contable interna de PBB que, tampoco está en discusión, no había sido aportada ni compulsada por la fiscalización, prueba de lo cual es el volumen de la prueba documental que se aporta ante este Tribunal.

Lo cierto es que fue a partir de esa documentación que se formularon también los puntos de la pericia contable, en orden a la validación de la metodología y resultados del estudio. Es decir, al momento de dictarse la Resolución recurrida que a este Tribunal le compete revisar la prueba obrante en las actuaciones era otra y así PBB pretende que éste Tribunal la deje sin efecto a partir de elementos que el Fisco Nacional no compulsó ni verificó oportunamente; los que verificó y sobre los cuales erigió su acto determinativo correspondían a otro estudio de precios de transferencia.

Cabe recordar aquí también que este Tribunal ha señalado en más de una oportunidad que “*Si bien, procesalmente, la impugnación de la declaración jurada se produce en oportunidad de dictarse el acto determinativo de oficio, la pruebas que sustentan dicha impugnación deben encontrarse reunidas en la etapa anterior, es decir en la etapa de fiscalización, ya que una vez iniciado el procedimiento determinativo no le es posible al juez administrativo reasumir la actividad de inspección*” – “Alfader”, S.R.L., sentencia del 8.5.1997-.

Afirma el apoderado de PBB en su alegato que “Entiende mi parte que, con la prueba producida, ha sido

posible, ahora, determinar esta situación y, en base a ella, es factible, también concluir que el balance impositivo de PBBPolisur por el año 2001 no requiere ningún ajuste basado en la aplicación de las normas de precios de transferencia", admitiendo de ese modo las objeciones que invoca la representación fiscal respecto de la oportunidad en la que adjunta la documentación de respaldo de su último informe.

Queda decir que la prueba pericial producida en esta instancia adolece de un vicio de origen que es que todos sus puntos se refieren a análisis de Anexos confeccionados unilateralmente por PBB sobre documentación que, además, no obra en las actuaciones administrativas y, por ende, no fue compulsada por la Administración; en efecto, la pericia, se hizo sobre datos y cuadros que resumen datos e información que obran en los Anexos que en 951 páginas PBB aportó como prueba documental en su recurso de apelación ante esta instancia en orden a justificar los precios del tercer estudio que presentó, en los que modificó aspectos esenciales de los dos que había presentado antes, el original y el denominado estudio adicional.

Así, al responder al primer punto, los expertos señalan que "A partir de la evaluación de la complejidad del trabajo requerido para la pericia, en primer término se comprobó que no era posible responder al punto pericial ciñéndose exclusivamente a la información disponible en los "cuadros adjuntos al Anexo 2" y al Anexo 2 "descripción de los criterios de asignación del período fiscal 2001", ambos numerados como Anexo 2 a la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación". Y agregan "Por ello se trabajó con información adicional provista por PBB Polisur S.A. que abarca explicaciones por escrito que amplían los criterios ya incluidos en el Anexo 2 "Descripción de los criterios de asignación período Fiscal 2001" y papeles de trabajo que contienen los datos y cálculos necesarios para arribar a los valores, en pesos y volúmenes, que se exponen en el conjunto de cuadros adjuntos al Anexo 2 por el que se requirió la pericia".

Ambos peritos, en el punto IV.3 de su informe, destacan que "…los datos numéricos referidos a volúmenes de producción, consumos de materias primas, amortizaciones y gastos fijos de producción, y, en consecuencia las amortizaciones unitarias y gastos fijos unitarios, por línea de producto, por trimestre, no han podido ser verificados con la contabilidad de la empresa por no ser pertinente a la contabilidad legal".

Estos motivos llevaron a la representación fiscal a impugnar el informe pericial a fs. 1216/1217, en particular, porque, como allí se invoca los datos que no fueron oportunamente verificados por la fiscalización con la contabilidad de la empresa tenían directa incidencia en los volúmenes de producción, consumo de materia prima, gastos de producción, gastos por línea de productos, etc. y afectan la ganancia bruta determinada respecto a operaciones con empresas vinculadas que es lo que aquí interesa.

Así, contrariamente a lo que sostiene PBB en su alegato ni el contador designado a propuesta por el Fisco Nacional, ni la representación fiscal validaron el informe de precios de transparencia; por el contrario, es su propio perito el que en el Punto 7) del Apartado VI –*Todo otro punto que considere de interés*- reconoce que la pericia se realizó sobre *datos no compulsables directamente de la contabilidad legal* el informe está confeccionado no sobre la contabilidad de la empresa, sino sobre los datos volcados por ésta en Anexos.

Idénticas consideraciones cabe hacer respecto de la prueba informativa al INPI también rendida, que se sustenta en la misma información, a lo que cabe agregar que la información remitida por dicha dependencia en microfichas no puede ser analizada en este Tribunal. El propio INPI dice en la contestación que *carece de aparatología* para ver este tipo de archivos.

No puede dejar de señalarse entonces la dispersión producida por la propia recurrente que en diferentes etapas del procedimiento pretendió que se reconocieran tres Estudios diferentes confeccionados con metodológicas y datos diferentes. En efecto, en el caso, la prueba producida no permite considerar sus agravios que se refieren a tres estudios de precios de transferencia diferentes presentados también en momentos diferentes. Al contestar la vista PBB defendió el estudio original del período fiscal 2001 el 6 de junio de 2002 en cumplimiento a la RG AFIP 1122/01 (fs. 329/421, act. adm.), aunque también hizo valer el primer estudio adicional que a esa fecha, en el transcurso de la fiscalización ya había presentado, al que denomina como *nuevo estudio* y hace valer también nuevas empresas comparables; luego ante esta instancia a partir de información contable interna invoca comparables internos, a los en la Resolución recurrida se califican como extemporáneos y en violación a teoría de los propios actos por basarse en información que no fue exhibida ni verificada en el procedimiento de fiscalización.

La motivación de la Resolución N° 747/2007 corresponde al último Informe presentado en la instancia administrativa, el segundo adicional, en el razonable entendimiento que reemplazó a los anteriores y era sobre la motivación allí esgrimida que PBB tenía que agraviarse en esta instancia, concretamente lo que debía hacer era defender los comparables por ella elegidos y rechazados por el Fisco Nacional y justificar con pruebas idóneas los ajustes de comparabilidad que era, en concreto, los que llevaron a modificar el rango intercuartil.

Sin embargo, ante este Tribunal PBB hace valer el tercer estudio y dedica párrafos a invalidar la comparabilidad de las empresas que ella mismo seleccionó en sus estudios anteriores, sin explicar por qué los seleccionó antes y suponiendo que de ello se extrae automáticamente que no existen fundamentos para el ajuste y por ende para la determinación de oficio de su obligación fiscal.

Dice, así, que "…mi parte ha demostrado que la utilización del método del margen neto de la transacción resulta inaplicable por cuanto el criterio estricto de selección de comparables postulado por el Fisco ha tenido el efecto de demostrar que no existe comparable alguno" y afirma que "El Fisco ha caído, pues, en su propia trampa".

Pero el hecho de que el juez administrativo no haya admitido todos los comparables ofrecidos en el Estudio de Precios en modo alguno implica dejar sin fundamento a la pretensión fiscal, lo que debió hacer PBB, por efecto de las reglas de la carga de la prueba que se aplican en esta materia a las que ya se hizo referencia, es refutar los fundamentos de la Res. N° 74/2007. Pero no lo hizo, sino que, por el contrario en su presentación ante este Tribunal justifica las razones por las cuales los comprables admitidos también deben ser desestimados. En definitiva, y sin necesidad de entrar en un examen de la conducta de PBB a la luz de la teoría de los actos propios como pretende el Fisco Nacional al contestar los agravios del recurso de apelación, es claro que los cuestionamientos que hace respecto de sus propios comparables a la luz de los hechos de la causa, carecen de fundamentación.

Sin desconocer la complejidad de la materia involucrada en los precios de transferencia y la posibilidad de que a través de más de un método se llegue al precio de mercado de las transacciones, el límite para ello es el acto de determinación de oficio previsto en el art. 17 de la ley 11.683 ya que el proceso contencioso que se sustancia ante este Tribunal no es, por definición legal, una instancia de reinicio del procedimiento de fiscalización. Más aún cuando, como en el caso, por el método elegido –sobre la base de comparables internos en cada transacción con empresas vinculadas- se exige necesariamente la compulsa de documentación contable y extracontable interna de la empresa, tarea que sólo puede llevar a cabo el personal fiscalizador y que no se suple con su aporte en forma de prueba documental en los más de 10 Anexos y más de 900 hojas que PBB adjuntara en esta instancia.

Cabe aquí traer a colación el criterio de este Tribunal en cuanto a que "Se debe entonces discernir si esta facultad inquisitoria puede ejercerse en el procedimiento determinativo para completar o incluso generar el fundamento fáctico de una impugnación o cargo. Y me inclino por la negativa, porque de este modo en realidad la administración estaría retomando la función inspectoría ya agotada en relación a los cargos por los que se dio vista, reasunción que aún más debe desecharse si al ejercerla se pretende regresar sobre ejercicios fiscales que preceden el dies aquo del lapso abarcado por la determinación o están prescriptos". Y que "El principio de unicidad de la función inspectoria y la facultad de controlar o fiscalizar períodos prescriptos o precedentes al dies a quo de los abarcados por la determinación confluyen entonces en el inicio de la función determinativa y se imbrican en un eje de importancia aún mayor porque al aportar el material para la determinación, excluyen la posibilidad de incorporar datos o elementos para esos períodos o conceptos si no fueron producidos en esa inspección, delimitándose así el objeto de las funciones inspectorías y determinativas con la importante consecuencia que el carácter parcial de ésta última (art. 26 de la ley) se comunica hacia atrás habilitando aquella función en hipótesis de control pero sólo para otras materias que no fueron objeto de la determinación" –conf. "Alfader S.R.L., del 8.5.1997-.

Es que si algo caracteriza a las facultades de fiscalización que son derivación lógica del sistema de autodeterminación de la obligación tributaria, es que la forma en que se ejercen es una atribución de los agentes de la Administración Tributaria y que se traducen en requerimientos de información y de documentación en los que el contribuyente cumple un rol de colaborador. Para decirlo más claro, es la Administración Tributaria la que solicita la información que considera necesaria para verificar la veracidad y exactitud de la declaración jurada.

Es la recurrente la que al alegar dice que "…mi parte eligió el segundo camino, es decir validar mediante un trabajo sumamente extenso a ser producido ante V.E. el Segundo Estudio Adicional"; sin embargo, no es este Tribunal una instancia de inspección ni de reinspección de la documentación de respaldo de las declaraciones juradas de los contribuyentes, ni de validación de éstas, sino de revisión de la legalidad y razonabilidad de los actos administrativos dictados por la Administración Federal de Ingresos Públicos en el ejercicio de sus competencias en los que esa documentación ya fue compulsada y obra en las actuaciones administrativas, al igual que las defensas y las pruebas aportadas y rendidas. La prueba que la ley 11.683 y, en forma supletoria, la ley 19.549 autoriza al contribuyente a rendir es precisamente a efectos de refutar la decisión administrativa.

Las mismas consideraciones corresponden respecto a los ajustes por hechos extraordinarios como la crisis económica del año 2001 y los efectos de la fusión con Petroquímica Bahía Blanca S.A. que se invocan

recién también en esta instancia, que, como destaca la representación fiscal en ocasión de alegar, no están ni en el estudio original, ni en el segundo estudio presentado por PBB, lo cual lógica y razonablemente justifica la duda de la Administración Tributaria acerca de la integridad de la declaración jurada presentada y los datos de respaldo de la misma, que en ninguna de las instancias previstas por la ley fueron debidamente justificados.

Queda decir que en el caso el Fisco Nacional no sostiene que no existen empresas comparables, sino que solamente admite la comparabilidad de cuatro de las ofrecidas, sobre las que construye la pretensión fiscal que funda, además, en informes técnicos como el que obra a fs. 421/428. En efecto, la pretensión fiscal se encuentra debidamente fundada no solamente en los Considerandos de las Resoluciones recurridas sino en los dictámenes e informes que preceden su dictado, tanto de la División Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales como de la División Determinación de Oficio y de la División Jurídica, que obran a fs. 364/373, 421/428, 432/433, 461/462, 467/471 y 475/479, así como también del Departamento Operaciones Internacionales de la Subdirección General de Fiscalización y de la Dirección de Asesoría Legal de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos que obran a fs. 53/70 del Cuerpo Instrucción General N° 11/02, de los que se desprende que los ajustes son producto de una exhaustiva investigación distinta a una mera contradicción como alega la recurrente.

A mayor abundamiento, se equivoca PBB cuando en varias de sus presentaciones al referirse a los Estudios Adicionales que presentó a partir y con motivo del inicio del procedimiento de fiscalización, menciona que fueron confeccionados en *colaboración conjunta* con el Fisco Nacional ya que dicho procedimiento recién fue incorporado a la ley 11.683 por la ley 27.430, arts. 217 -"Determinaciones Conjuntas de Pecios de Operaciones Internacionales"- con propósito de reducir la controversia en materia de precios de transferencia"; pero fuera de dicho procedimiento, que no estaba vigente en los períodos fiscales comprendidos en las Resoluciones recurridas, ni por ende éstas son el resultado de dicho procedimiento, es al contribuyente al que le corresponde la justificación de sus precios con empresas vinculadas y la previa selección de los comparables para ellos y ante el Fisco nacional probar la exactitud de las declaraciones juradas respaldadas con los mismos.

Si bien lo expresado es suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 74/2007, queda decir que PBB no rindió, ni ante este Tribunal ni antes, prueba sobre los ajustes de comparabilidad que pretende respecto al costo del insumo de su proceso productivo, el crackeo con nafta en lugar de gas etano. En efecto, si bien adjuntó como prueba "Informe de craqueo terminco de hidrocarburos" y explicaciones del experto al mismo (fs. 275/328, act. adm.), no solicitó ni al contestar la vista (art. 17 ley 11.683) ni en el recurso de apelación ante este Tribunal, que se produjera prueba en esta instancia sobre un extremo que era, según sus propios términos, esencial para *ganar comparabilidad*. Ello, más aún cuando en el Cuerpo Informe de Ingenieros, que forma parte de las act. adm., obra el Informe confeccionado por el perito designado por el Fisco Nacional en el que se concluye que "…el análisis de costos comparativos (entre los distintos procesos de craqueo) debió hacerse hasta la etapa final del proceso productivo, o sea, hasta la obtención del polietileno y no hasta una etapa intermedia (etileno) que no es comercializado hacia el exterior y cuyo objetivo de venta apunta a un mercado totalmente distinto a aquel donde interviene mayormente el contribuyente con el producto terminado final" (el subrayado es del original).

El experto también concluye que existe una importante diversidad de objetivos y de mercados entre el

contribuyente y las empresas comparadas, y de activos, sugiriendo la impugnación del ajuste de costos variables incluido en su Estudio. Lo cierto es que, como ya se dijo, ante esta instancia PBB no invoca agravios concretos sobre este aspecto ni, como ya se dijo, ofrece pruebas. Tampoco lo hizo al contestar la vista previa de los ajustes de la fiscalización.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resolución N° 74/2007, con costas.

V. Del mismo y por las mismas razones debe ser confirmada también la Resolución N° 11/09 en la que se determinan de oficio las obligaciones de los períodos fiscales 2003 a 2005, ello, porque los ajustes practicados en dicho acto son consecuencia directa de los notificados en la Resolución N° 74/2007, sin que se hayan formulado agravios específicos, salvo respecto de los intereses y la multa que se tratan a continuación

Respecto de los intereses intimados en la Resolución N° 11/2009, los agravios formulados no pueden tener acogida, en particular la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en IKA Renault S.A. y Citibank NA en la que, por excepción, se admitió su exoneración con arreglo a la causal del error excusable prevista en el entonces art. 509 del Código Civil.

Para ello, cabe tener en cuenta que no media aquí una cuestión interpretativa que hubiera podido producir incurrir un error de tal índole, ni textos que se prestaran a varias interpretaciones. Las objeciones a la declaración jurada del impuesto a las ganancias, que dieron lugar al saldo a pagar en el ejercicio 2005, fue por no haber podido PBB justificar el precio de mercado de sus operaciones de exportación, supuesto diferente al tenido en cuenta en la jurisprudencia antes citada.

Por ello, debe confirmarse también la Resolución N° 11/2009, tanto en cuanto al capital como los intereses resarcitorios intimados en ella, con costas.

VI. Queda expedirse en la legitimidad de la multa de omisión de $7.973.192,77 aplicada en la Resolución N° 11/2009 respecto de la omisión incurrida en el impuesto a las ganancias en el período fiscal 2005, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.).

Debe decirse en primer término que su análisis debe hacerse en forma independiente al tratamiento infraccional efectuado en la Resolución N° 74/2007 en relación a los ajustes practicados en la declaración jurada del período fiscal 2001. Ello así, toda vez que en dicho acto la determinación de oficio únicamente tuvo como efecto la reducción del quebranto impositivo declarado, más no arrojó impuesto a ingresar. Más aún, su resultado, luego de los ajustes, es un saldo a favor de PBB de $426.072,10.

Como el quebranto originalmente declarado había sido trasladado a los períodos siguientes, su impugnación originó en el período fiscal 2005 un impuesto omitido de $11.390.275,39 que es, precisamente, la base de imposición de la sanción. No existe sustento, entonces, para la eximición de sanción que invoca PBB en sus agravios.

Dicho ello, corresponde ahora analizar si se dan los elementos objetivo y subjetivo del tipo del art. 45 de la ley, en el texto vigente en el año 2005.

La reseña de hechos efectuada en párrafos precedentes da cuenta que la declaración jurada presentada en

este período, como consecuencia del traslado de los quebrantos de años anteriores, fue inexacta, configurándose de esa manera el primer elemento.

En cuanto al elemento subjetivo, si bien PBB sostiene en su descargo que ajustó su conducta a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes y que por ende no puede ser reprochada por omisión, lo cierto es que no hay elementos en las actuaciones, ni en el Expediente sustanciado ante este Tribunal, que pueda amparar su negligencia. Es que los ajustes son el resultado de no haber aplicado las normas sobre precios de transferencia y de haber rectificado los informes en varias oportunidades, tanto en cuanto al método adoptado como la información utilizada; todo lo cual prueba la configuración de este segundo elemento.

Se advierte así que la conducta fue correctamente encuadrada en la figura del art. 45 de la ley, sin que se hayan invocado concretas razones, menos aún probado, razones que exculpen su responsabilidad. En relación a la causal de error excusable, ha dicho en más de una oportunidad la Cámara que, "… la verificación de dicha figura importa una causal eximente de la sanción a tenor de los términos en que viene redactado el art. 45 de la ley 11.683 y, para que su verificación sea procedente, dicho error debe ser invocado en forma específica (no genérica) y, obviamente, probado (cfr. esta Sala, in re, "Brauer, Héctor Raúl c/D.G.I.", del 2/06/2015; "Conarsa S.A. c/D.G.I.", del 11/06/2015; Expte. Nº 82.976/2016, autos: "Oeste Embotelladora S.A. c/D.G.I.", del 2/05/2017, entre otros)".

Dijo allí también, en lo que aquí interesa, que "…el principio de culpabilidad exige –como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción– la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (cfr. Fallos: 319:1524)" –conf. "Lorenzo Annecchini S.A.", sentencia del 8.7.2022-.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada en la Resolución N°11/2009, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 74/07 y 11/09, con costas.

2) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de PBB Polisur S.A., teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido:

a. En el Expediente N° 31.196-I

- en la suma de $334.114, por la representación procesal y $835.286, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en las dos primeras etapas del Expediente de conformidad con los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

- en la suma de $1.162.570, equivalente a 23,69 UMA, por la representación procesal y $2.906.425, equivalente a 59,22 UMA, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida del Expediente, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

b. En el Expediente N° 33.211-I

- en la suma de $800.205, por la representación procesal y $2.000.512, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en las dos primeras etapas del Expediente de conformidad con los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 modificada por la ley 24.432.

- en la suma de $1.396.811, equivalente a 28,46 UMA, por la representación procesal y $3.492.028, equivalente a 71,16 UMA, por el patrocinio letrado, por la actividad desarrollada en la última etapa procesal cumplida del Expediente, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 29, y 51 de la ley 27.423.

3) Regular los honorarios del CP. Raúl Ferreiro en la suma de $1.160.099, los que quedan a cargo de PBB Polisur S.A.**,** por su actuación en el Expediente como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley Nº 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de las dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12ª Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

Regístrese, notifíquese, y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 15:26:32 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.03 11:05:22 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.03 11:05:23 -03:00