Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 967/980 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: 1) revocar parcialmente la resolución nº 45/2007, emitida por la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP – DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2001 y se liquidó los intereses correspondientes, 2) revocar en su totalidad la multa por presunta omisión del impuesto a las ganancias, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), aplicada en la resolución nº 45/2007, 3) distribuir las costas según los respectivos vencimientos y 4) ordenar al Fisco Nacional a que practique reliquidación de la deuda intimida.

II.- En su pronunciamiento el Tribunal Fiscal recordó que el antecedente del cargo fiscal fue el examen del estudio de precios de transferencia realizado por la contribuyente para las operaciones efectuadas con empresas vinculadas, correspondiente al ejercicio 2001, consistente en: la importación de vehículos de entidades vinculadas para su posterior reventa en el mercado argentino, las importaciones de componentes de entidades vinculadas para su posterior comercialización en el mercado local y la exportación de vehículos y componentes a sujetos vinculados del exterior.

La firma —dijo— seleccionó el método de "margen neto de la transacción" (MMNT) para evaluar los precios de transferencia de sus transacciones y el indicador de utilidad utilizado fue la "tasa de retorno de capital empleado" (TRCE).

Resaltó que los cuestionamientos al estudio de precios de transferencia no giraron sobre el método seleccionado ni sobre el indicador manejado, sino que el Fisco Nacional impugnó el

criterio de utilización de ejercicios plurianuales o ejercicios múltiples para realizar el informe, para luego cuestionar algunos ajustes de comparabilidad: (i) exclusión de dos compañías —Hino Motors Ltd. y China Motors Co. Ltd.— como comparables, (ii) ajuste de condonación de préstamo por parte de la casa matriz, (iii) ajuste de capacidad ociosa y (iv) reclasificación de cuentas contables.

A continuación, el Tribunal Fiscal procedió a analizar la causa en los términos en que fue trabada la *litis*.

(a) Determinó que el ajuste vinculado con la exclusión de dos compañías como comparables no integraba el objeto del pleito, por cuanto su efecto resulta neutral y no se desarrollaron agravios con relación a ellos.

(b) Consideró que el ajuste referente a la condonación de deuda realizado por Volkswagen A.G. de la República Federal de Alemania, principal accionista de la contribuyente (posee el 99,99% del capital accionario de la sociedad argentina) resultaba infundado, en atención a las constancias de la causa y a los informes de los peritos contadores designados.

En tal sentido, indicó que correspondía al Fisco Nacional probar la hipótesis de transferencia de bases imponibles a sujetos del exterior vinculados mediante la condonación del préstamo, cuestión que no fue abordada con la debida diligencia.

Sobre el punto, señaló que en el informe de precios de transferencia del año 2001 la actora indica que como consecuencia de la disparidad cambiara con Brasil y la recesión del mercado local que incrementó las pérdidas de la empresa, la controlante Volkswagen A.G. decidió condonar préstamos que mantenía con la recurrente por aproximadamente $166 millones y $177 millones, en septiembre de 2000 y en diciembre de 2001. Esos fondos fueron destinados, principalmente, a la cancelación de préstamos bancarios y financieros, con la consiguiente disminución de la carga financiera soportada por la sociedad. Por ello, los ingresos generados con la condonación de los

préstamos fueron considerados dentro de los resultados operativos e incluidos en el informe de precios de transferencia.

Por su parte, recordó que la administración impugnó el ajuste económico, por entender que resulta improcedente al no haberse realizado un análisis de comparabilidad con empresas independientes en idéntica situación y por tratarse de un presunto resultado financiero.

Ponderó la tarea desarrollada por los peritos contadores, de cuyos informes se desprende que:

(i) La condonación de la deuda por parte de la controlante no fue expuesta por la controlada dentro de los resultados financieros y que el indicador de utilidad TRCE fue calculado por la empresa incluyendo ganancia derivada de la mentada condonación, arrojando un margen de resultado de 33,41%, que resulta ser superior a los rangos estimados por el Fisco para las empresas comparables.

(ii) De no mediar la condonación, la actora se encontraba en estado de disolución por pérdida de su capital social.

(iii) Si en lugar de condonar el préstamo la controlante hubiera efectuado un aporte de capital a su controlada, el resultado impositivo a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2001 se hubiera revertido de un resultado positivo de $58.920.496 a uno negativo de $118.961.580.

(iv) Los fondos obtenidos por la condonación fueron destinados a cancelar otros préstamos con entidades bancarias que permitieron obtener nuevos fondeos que, en su mayoría, fueron destinados a financiar la construcción de una nueva planta de fabricación en la Provincia de Córdoba, que empezó a operar en 2002.

En base a esos elementos, concluyó que el ajuste fiscal, en cuanto sostiene que la condonación del préstamo es un ingreso financiero sin que proceda ni influya en la actividad propia y habitual de la empresa, ni en su capital de trabajo, constituye una

presunción "*hominis"* que busca desligar completamente los hechos financieros de la sociedad de los hechos económicos – productivos.

Agregó que la posición del organismo fiscal se centra en el período 2001, pero omite los ejercicios posteriores donde el ingreso "extraordinario" finalmente se utilizó para ampliar la capacidad operativa de la empresa, mediante nuevos empréstitos con entidades financieras. Por lo tanto, agregó que no se trató de una subrogación en los derechos de los acreedores por parte de la casa matriz, sino de una decisión empresarial en función de las necesidades económicas – financieras de la controlada.

Finalmente, con relación al análisis de comparabilidad con operaciones de toma de deuda y condonación por parte de compañías independientes, se trata en el caso de una diferencia de coste de capital por endeudamiento con entidades financieras que se revierte como ingreso vía préstamo condonado por la casa matriz, por una cuestión patrimonial interna de la empresa como quedó demostrado con el peritaje contable, que, por tratarse de un factor exclusivo de la recurrente, no podría incluir puntos que representen los beneficios de empresas que se hallen afectados por un factor único, de conformidad con las pautas de la OCDE.

(c) Señaló que los reparos del Fisco Nacional sobre la utilización de tres ejercicios fiscales para el informe de precios de transferencia a los efectos de impugnar el análisis de comparabilidad no resultan suficientes.

Indicó que tanto la utilización del indicador TRCE —que no fue impugnado— como la demostración de ciclos económicos que afectaron la actividad automotriz ponen de manifiesto que los datos de que se valió la actora se encuentran debidamente justificados.

En definitiva —dijo— el organismo recaudador compartió la utilización del promedio de la TRCE de tres ejercicios fiscales para el caso de las empresas seleccionadas como comparables, pero merituó inadecuado su uso para fijar la utilidad operativa

de la empresa analizada, en razón de que en su tesitura la base sujeta a tributación debe fijarse por ejercicio fiscal.

Se apartó de esa apreciación, por entender que la utilización de datos plurianuales arroja información consistente y, por otra parte, son útiles para indagar sobre los ciclos económicos relevantes y los ciclos de vida de los productos comparables.

Destacó que mediante el peritaje económico se demostró que la utilización de datos plurianuales responde a diferencias en el ciclo económico de la industria automotriz. En efecto, los especialistas compararon las variaciones en la producción de los vehículos por modelo que enfrentó la actora. Pusieron de manifiesto que la situación recesiva en la que se desenvolvió es similar a la que sufrieron las distintas empresas del sector. Y acompañaron un cuadro comparativo respecto a las exportaciones de vehículos, lo cual evidencia que existe una afectación comparable por circunstancias económicas comparables.

(d) Acerca de los costos fijos de ociosidad, manifestó que tratándose de un tema eminentemente técnico, correspondía valerse del informe pericial ingenieril para evaluar la admisión del ajuste fiscal realizado.

Así, y teniendo en cuenta que el Fisco Nacional no impugnó la existencia de capacidad ociosa ni rebatió la exclusión de los costos de ociosidad de la utilidad operativa en la aplicación del método de precios de transferencia, sino que cuestionó la magnitud de dicha ociosidad, consideró que se debía aceptar la liquidación efectuada por los peritos que ratificaron la metodología seguida por la auditoría fiscal, aunque recalculando el costo de ventas sujeto a ajuste en la suma de $5.284.999,50, ordenado la reliquidación de conformidad con el informe de los especialistas.

(e) En lo referente a los ajustes propuestos por el organismo fiscal a las cuentas contables “cuentas por cobrar” y “cuentas por pagar”, así como el ajuste por el “plan canje”, no fueron discutidos por la parte actora, motivo por el que se propició

confirmar la resolución determinativa sobre el punto. No así por el recálculo de la utilidad operativa en función de la variación del indicador de utilidad TRCE obtenido por el Fisco —que el tribunal consideró infundado por apartarse de la realidad económica de la empresa—, por lo que ordenó su reliquidación.

(f) Rechazó los agravios dirigidos a cuestionar la resolución nº 02/2007 por entender que se encontraban prescriptas las facultades del Fisco Nacional para determinar el impuesto por el ejercicio 2000.

Sobre el particular, manifestó que la única razón dada por la actora para considerar prescripta las acciones y poderes del Fisco es que el plazo adicional de 120 días que se indica en el art. 65.1 de la ley 11.683, debía computarse en días corridos, cuando la interpretación correcta es que ese plazo debe computarse en días hábiles administrativos.

Así, concluyó, dado que el inicio del procedimiento de determinación se notificó el 11/9/2006, y que el plazo de prescripción quedó suspendido hasta el 6/3/2007, reanudado el término la prescripción, ésta operaba el 24/6/2007, en tanto que la resolución determinativa fue emitida el 17/5/2007.

(g) Acerca de los arrastres de los quebrantos de los ejercicios 1998 y 1999 a los períodos 2001 y 2003, recordó que las determinaciones de oficio —resoluciones nros. 145/04 y 170/05—, en virtud de las cuales se ajustaron respectivamente los quebrantos exteriorizados en las declaraciones juradas correspondientes, fueron revocadas por el Tribunal Fiscal, pronunciamientos que fueron confirmados por diversas salas de esta cámara, decisiones que a la fecha de dictar sentencia se encontraban firmes, lo que motiva que sean considerados válidos.

(h) En cuanto a la conducta reprochada, manifestó que no se advierte un actuar negligente de la responsable o la inobservancia de los deberes a su cargo que torne pasible de aplicar la sanción de omisión de impuestos. Por el contrario, consideró la existencia

de un error excusable en la conducta de la contribuyente, dada la complejidad técnica de la materia, cuya especificidad llevó incluso a un error de cálculo por parte de los especialistas del Fisco Nacional, causal que resulta suficiente para revocar la multa aplicada.

III.- Disconformes, ambas partes interpusieron sendos recursos de apelación —fundado el de la actora a fs. 1070/1077 y el de la demandada a fs. 1078/1095 vta. y contestados a fs. 1153/1157 vta. y fs. 1158/1180 vta., respectivamente.

IV.- La actora se agravió de que el Tribunal Fiscal impuso las costas del proceso según sus respectivos vencimientos sin tener en cuenta que el Fisco Nacional resultó vencido, toda vez que —dijo— la determinación fue íntegramente revocada, dado que la reliquidación practicada no arrojó saldo de gravamen a ingresar.

Arguyó que no aplicar las costas en forma global a la demandada en cuanto resultó perdidosa, sino teniendo en cuenta la decisión individual atinente a cada uno de los planteos formulados por las partes intervinientes, conduce al absurdo de imponer las costas en el orden causado respecto a determinados planteos cuya incidencia patrimonial resultó ser abstracta.

Sostuvo que el Tribunal Fiscal aprobó la reliquidación presentada por el Fisco Nacional, de cuyos términos surge en forma clara y precisa que, luego de realizar las operaciones para recalcular los ajustes favorablemente acogidos, concluyó en que los precios de las transacciones de Volkswagen Argentina SA con entidades vinculadas del exterior se ajustaron a las prácticas normales de mercado entre partes independientes y señaló que el ajuste efectuado en la determinación apelada devino abstracto.

Por ello —sostuvo— la intimación cursada en la resolución nº 45/2007 fue íntegramente dejada sin efecto y, por lo tanto, resulta evidente que el Fisco Nacional perdidoso debe soportar las costas del proceso.

Puntualmente, manifestó que incluso en aquellos conceptos en los que el Tribunal Fiscal convalidó el criterio fiscal —reclasificación de cuentas contables— el recálculo de dichos ajustes devino abstracto, dado que en las transacciones realizadas por la actora con sus vinculadas del exterior los precios de transferencia se ajustaron al principio del operador independiente.

V.- La demandada se quejó, conforme al alcance fijado en su presentación de fs. 1182/1186, con relación a:

(a) El resultado operativo extraordinario generado por la condonación del préstamo efectuado por la sociedad controlante.

Destacó que no debe pasar desapercibido que fueron los fondos captados de los bancos y de las entidades financieras los destinados a la construcción de la planta de producción en la Provincia de Córdoba, en tanto que los fondos provenientes de Volkswagen A.G tuvieron como objeto liberar de la carga financiera a la sociedad local, siendo destinados a la cancelación de los préstamos conforme a la expresa disposición de la firma controlante, conducta que compone un hecho financiero, constituyendo idéntico carácter su posterior condonación.

La condonación del préstamo tuvo por finalidad liberar a la responsable del ahogo financiero que afrontaba, con independencia de que la situación que la generó tuviera o no un origen operativo. En definitiva, se produjo una transferencia patrimonial gratuita de la casa matriz a la sociedad local, lo cual difícilmente podría responder a las prácticas normales de la actividad operativa de la empresa.

Se agravió de que el pronunciamiento apelado consintió la admisión del ajuste de comparabilidad, pese a no contar en los antecedentes que las compañías comparables reflejaran durante los períodos evaluados situaciones de agobio financiero y condonaciones de deudas similares a las que habría afrontado la actora.

Arguyó que en la medida que se encuentra comprobado que las comparables no evidenciaron esa clase de

ingreso extraordinario se afectó notoriamente el rango intercuartil de referencia, dado que no puede de modo alguno establecerse un margen de comparación entre operaciones que no se ven influenciadas por los mismos elementos.

Afirmó que la posición de la contribuyente en cuanto sostiene que la condonación de los prestamos tuvo por objetivo evitar su descapitalización, no hace sino corroborar que la operación no se efectuó respetando el principio de operador independiente y, por ende, mal puede tomarse un elemento que afecta la comparabilidad para establecer el precio de transferencia estipulado.

Señaló que lo expuesto por los peritos contadores se circunscribe a una visión objetiva de la contabilidad de la actora y —agregó— esa es la única información que pueden brindar, por lo que no puede tenerse por demostrado ni el origen ni el destino de esos fondos, en cuanto a la decisión empresarial que los engloba.

(b) La utilización de datos de ejercicios múltiples para elaborar el informe de precios de transferencia buscó atenuar los efectos de los ciclos económicos de la industria automotriz.

Señaló que la actora debió contemplar la información del resultado y de los activos vinculados con la operatoria del ejercicio 2001, adoptándolos como numerador y denominador, respectivamente, para el cálculo de la TRCE, en razón de ser la metodología alineada con el procedimiento para determinar el impuesto a las ganancias.

Indicó que tratándose de un impuesto de ejercicio la unidad de tiempo considerada para la atribución de los resultados es el ejercicio comercial que abarca un período de doce meses. Por ende, la información que la actora debe utilizar para realizar el análisis de comparabilidad es la referente al período 2001, dado que ese es el año por el cual debe justificar sus precios de transferencia para determinar la adecuada medida de la base imponible del gravamen de ese ejercicio.

Resaltó que de admitirse el empleo de un promedio de información múltiple no existiría certeza en cuanto a cuál

de los tres períodos y en qué precisa magnitud dicho ajuste habrá incidido en la determinación de los precios de transferencia. El examen de los datos de varios años para el cálculo de la TRCE no constituye una exigencia para el análisis de comparabilidad y sólo procede en la medida que aporte valor a dicha estimación, situación que —dijo— no se observa en autos.

Sostuvo que las condiciones económicas por las que atravesó la responsable durante el período fiscalizado, así como la incidencia en sus resultados, fueron examinadas por el personal fiscalizador. Por otra parte, la contribuyente es quien conoce con exactitud cuáles han sido los hechos inusuales, extraordinarios y relevantes que influyeron en la determinación normal de sus resultados, por lo que bien pudo segregarlos sin necesidad de recurrir a promedios generales que incluían resultados de años anteriores.

(c) En lo atinente a la reclasificación de determinadas cuentas contables, se agravió de que el Tribunal Fiscal admitió el ajuste efectuado por la administración fiscal pero ordenó su recálculo de utilidad operativa en función de la variación del indicador de utilidad TRCE obtenido por el Fisco.

Señaló que el ajuste es netamente aritmético, en tanto la diferencia en el cálculo de la TRCE está fundada, entre otros conceptos, por la condonación del préstamo por la casa matriz, aspecto a cuyos agravios se remitió.

(d) Insistió en la procedencia de la multa aplicada, toda vez que se encuentran acreditados los elementos del tipo descripto en el art. 45 de la ley 11.683, y no se configuró causal eximente de responsabilidad.

VI.- A fs. 1099/1110, 1112/1123 vta. y 1124/1126 el perito contador designado a propuesta de la actora, los profesionales que ejercieron la representación y dirección legal de la actora y el perito licenciado en economía designado a propuesta de la actora, respectivamente, interpusieron recurso de apelación y expresaron agravios —contestados a fs. 1146/1149 vta., 1138/1141 vta. y 1142/1145 vta.—

contra la regulación de honorarios dispuesta a fs. 1097/1098, por considerarlos *"bajos"* y contrarios a la ley arancelaria vigente.

A fs. 1132/vta. la demandada apeló por considerarlos *"altos"*.

VII.- Así planteada la cuestión, de acuerdo con lo decidido por el Tribunal Fiscal y con los puntos planteados por las partes en sus memoriales, corresponde en primer término pronunciarse sobre los agravios formulados por la parte demandada. Ello es así, toda vez que un orden lógico de las cuestiones planteadas impone determinar la procedencia de la resolución impugnada y, en su consecuencia, la distribución de las costas del pleito.

VIII.- Por lo tanto, y con el objeto de dar una respuesta acabada a la cuestión controvertida, cabe recordar que no se encuentra en discusión el marco normativo utilizado por la administración fiscal para examinar el estudio de precios de transferencia correspondiente a las transacciones que Volkswagen Argentina SA efectuó con sus compañías vinculadas; arts. 14, 15 y 130 de la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y las resoluciones generales aplicables.

Tampoco existie discrepancia entre la actora y el Fisco respecto de la elección del método de utilidad empleado para testear el principio de operador independiente. Asimismo, no mereció objeciones la tasa de retorno del capital empleado como indicador para estimar la utilidad de la contribuyente en su ejercicio comercial.

Por el contrario, el Fisco Nacional expresamente reconoció que el método y la tasa empleados resultan ser los más apropiados para determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas con entidades vinculadas por ser el que mejor refleja la realidad económica de las transacciones realizadas en el rubro en que desarrolla su actividad la empresa.

La objeción fiscal radicó en la metodología empleada por la contribuyente para realizar los ajustes de comparabilidad. En efecto, cuestionó la incidencia de ciertos

acontecimientos que afectaron el margen de utilidad de las operaciones realizadas por la actora con sujetos vinculados del exterior por el ejercicio 2001.

IX.- Cabe recordar lo indicado por esta sala en las causas *"YPF S.A."* y *"Nobleza Picardo S.A.C.I.F."*, pronunciamientos del 3 de septiembre de 2015 y del 5 de agosto de 2016, respectivamente: *"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."*

A ello puede agregarse que la operación desarrollada por los sujetos que constituyen un grupo económico puede involucrar que se trasladen utilidades entre las distintas subdiviones a través de los precios pactados a aquella jurisdicción donde resulte necesario absorber quebrantos impositivos.

"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."

El principio que surge de las normas sobre precios de transferencias es que las transacciones se consideran efectuadas como si las realizaran sujetos independientes en tanto las condiciones estipuladas se ajusten a las prácticas normales de mercado.

X.- Aclarado lo que antecede, corresponde examinar el primer agravio ofrecido por la demandada, relativo a la impugnación del resultado operativo extraordinario generado por la condonación del préstamo efectuado por la sociedad controlante.

Sobre el punto, y como ya se mencionó, las empresas con presencia internacional pueden usar los precios de las operaciones realizadas con sujetos vinculados con el objetivo de trasladar utilidades a las jurisdicciones con mayores ventajas fiscales o incrementar la rentabilidad de aquellas empresas que acumulan un alto margen de resultados negativos. Sin embargo, ambas operaciones tienen como punto en común el traslado de bases imponibles de la jurisdicción que por sus propias normas le corresponde a otra en miras de una prerrogativa impositiva.

Sobre este argumento se apoyó el Tribunal Fiscal para desestimar el ajuste fiscal y en esa dirección debió dirigir la demandada su crítica para obtener la confirmación de la resolución determinativa, no obstante lo cual, desde ya se adelanta, fracasó en su intento de acreditar tal extremo.

En efecto, sostuvo que el Fisco Nacional no abordó con la diligencia debida la carga que le incumbía de probar la transferencia de bases imponibles mediante la condonación del préstamo efectuado por la firma controlante del exterior.

Por el contrario, se limitó a fundar el ajuste fiscal en que la condonación del préstamo oportunamente otorgado por Volkswagen A.G. de la República Federal Alemania en la falta de un comparable en idéntica situación y por tratarse de un hecho financiero que tuvo por objeto liberar a la actora del ahogo crediticio que atravesaba, con independencia de que la situación que la generó tuviera o no un origen operativo. Señaló que, en definitiva, se produjo una transferencia patrimonial gratuita de la casa matriz a la sociedad local, lo cual difícilmente podía responder a las prácticas normales de la actividad operativa de la empresa.

Sobre este aspecto, toma relevancia la ponderación realizada por el Tribunal Fiscal sobre la prueba producida en la causa.

Señaló que en su estudio de precios de transferencia la actora indicó que, como consecuencia de la disparidad cambiara con Brasil y la recesión del mercado local, vio incrementadas las pérdidas de la empresa y utilizó los fondos condonados por su controlante para la cancelación de préstamos bancarios tomadas con terceros —entidades financieras— que permitieron obtener nuevos fondeos destinados a financiar una nueva planta de fabricación en la Provincia de Córdoba.

En efecto, en los estados contables de la actora se dejó constancia de que los fondos obtenidos de la casa matriz fueron destinados a la cancelación de préstamos bancarios y financieros de corto plazo, complementando los préstamos obtenidos durante 2001 a largo plazo y con tasas más favorables. Los préstamos estaban destinados a la construcción de una nueva planta de autopartes en la Provincia de Córdoba, cuyo destino principal sería la exportación, establecimiento que inició sus operaciones en 2002.

Asimismo, surge de la documentación acompañada por la actora que la sociedad controlante Volkswagen A.G. no dedujo de su balance impositivo del período fiscal respectivo el monto de la condonación con que favoreció a la actora, aspecto que evidencia la falta de transferencia de base imponible de una jurisdicción a otra (v. fs. 208/215 vta.).

Por otra parte, destacó que de los informes presentados por los peritos contadores se desprende que: (i) la condonación de la deuda por parte de la controlante no fue expuesta por la controlada dentro de los resultados financieros y que el indicador de utilidad fue calculado incluyendo la ganancia del mencionado perdón, (ii) de no mediar condonación la actora se encontraba en estado de disolución por pérdida de capital, (iii) si en lugar de condonar el préstamo la controlante hubiera efectuado un aporte de capital, el resultado impositivo del ejercicio 2001 se habría revertido de un saldo positivo a quebranto y (iv) el ingreso “extraordinario” obtenido se utilizó para ampliar la capacidad operativa de la empresa y cuyos resultados fueron expuestos por la actora.

Sobre la base de los elementos de prueba, el Tribunal Fiscal tuvo por demostrado el carácter operativo de la condonación efectuada por la casa matriz, operación que repercutió en utilidades en los ejercicios posteriores. Y el Fisco Nacional ignoró que la condonación fue parte integrante de las operaciones de Volkswagen Argentina con partes vinculadas del exterior y que, por lo tanto, no puede excluirse del análisis de rentabilidad de las operaciones de la actora el impacto sobre los resultados que ella produjo a los efectos de evaluar la razonabilidad de los precios de transferencia de las operaciones.

Finalmente, es irrazonable exigir el testeo con empresas comparables que hubieran transitado por idéntica situación financiera, dado que una circunstancia similar a la presentada por la actora no podría desprenderse del muestreo de empresas independientes. A ello debe añadirse que las dificultades económicas que sufrió Volkswagen Argentina constituyen sucesos extraordinarios y que el Fisco Nacional no aportó elementos que acrediten que los comparables padecieron iguales inconvenientes, no obstante que le incumbía la acreditación de sus dichos.

En definitiva, el Fisco Nacional no cuestionó que el ajuste de comparabilidad utilizado en el estudio de precios de transferencia no se adaptaba a la realidad económica de la empresa, sino la pretendida naturaleza financiera de la condonación.

Así, pues, desde el punto de vista procesal, se ha dicho que impugnaciones como las que aquí se examinan, es decir, que prescinden de una tarea sistemática de investigación, traducen una *"mera contradicción retórica"*, pues *"el criterio aplicado por la administración tributaria consiste en pretender desbaratar lo que se afirma en el citado informe, empleando para ello nada más que la dialéctica"* (esta sala, causa *"Nike Argentina S.A."*, pronunciamiento del 13 de junio de 2019, y sus citas), máxime si el Fisco Nacional, como bien lo señaló el Tribunal Fiscal, no impugnó el estudio de precios de transferencia, sino que se limitó a impugnarlo mediante la utilización de una presunción que busca

desligar completamente los hechos financieros de la sociedad de los hechos económicos – productivos.

XI.- Con relación a la crítica que realizó el Fisco Nacional por la utilización de ejercicios múltiples en el estudio de precios de transferencia presentado por la actora, cabe indicar que no existe en la ley del impuesto ni en su decreto reglamentario ningún óbice a su utilización, en tanto ello permita demostrar que la determinación de los precios pactados con los sujetos vinculados del exterior se ajustan al principio de plena competencia.

Paralelamente, no debe soslayarse que si bien es cierto que la Argentina no es miembro pleno de la OCDE y, como consecuencia de ello sus normas no son de cumplimiento obligatorio, también es cierto que las directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas por dicha organización constituyen normas internacionales de recomendación.

Por tanto, resulta una práctica internacionalmente admitida en derecho tributario, y las partes así concuerdan, que constituyen fuente de interpretación a fin de aplicar la legislación local sobre precios de transferencia a los hechos particulares de la causa.

En tal sentido, y como bien lo refirió el Tribunal Fiscal, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tiene dicho en su informe que los datos plurianuales son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de los comparables. Las diferencias en el ciclo económico o en el ciclo de los productos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad.

Consiguientemente, para poder llegar a comprender plenamente los hechos y circunstancias que rodean una operación vinculada, puede resultar útil examinar los datos referidos tanto al año que se examina como a los anteriores. Este tipo de análisis puede ser

particularmente útil cuando se acude a uno de los métodos basados en el resultado de las operaciones, tal como sucede en el caso de autos.

Los hechos y las circunstancias del caso concreto determinarán si las diferencias en los acontecimientos económicos influyen significativamente sobre el precio, y si pueden realizarse ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos de tales diferencias.

Al respecto, cabe recordar que el Tribunal Fiscal destacó que mediante el peritaje económico, informe que no fue impugnado por las partes, se demostró que la utilización de datos plurianuales respondió a diferencias en el ciclo económico de la industria automotriz. Los especialistas pusieron de manifiesto que la situación recesiva por la que atravesó la actora no difiere de la que sufrieron distintas empresas del sector, lo cual dejó en evidencia que existió una afectación comparable por circunstancias económicas comparables.

Finalmente, el Fisco Nacional insistió, en su memorial, en que debían tenerse en cuenta los ajustes realizados por ese organismo en los ejercicios 1999 y 2000 y que no fueron utilizados por la actora para determinar los resultados. Este argumento, en atención a las constancias de la causa, no puede ser acogido.

Ciertamente: por un lado, la determinación por el ejercicio 1999 fue revocada por el Tribunal Fiscal (recurso que tramitó en el expediente nº 26.991-I), pronunciamiento que fue confirmado por la Sala III del fuero, decisión que se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, habida cuenta de que la Corte Suprema declaró inadmisible, en los términos del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, el recurso de queja interpuesto por la demandada (v. fs. 847/871). Y, por otro lado, relativamente al ejercicio 2000, el procedimiento fue clausurado por el propio Fisco Nacional, mediante la emisión de la resolución nº 02/2007, en atención a que el ajuste practicado quedaba compensado con el ajuste “pérdidas extraordinarias por aplicación del Plan Canje”.

XII.- En lo atinente al agravio formulado por la demandada con relación a la recalificación de las cuentas contables, cabe señalar que el propio Fisco señaló, en su memorial, que es un ajuste netamente aritmético, en tanto el recálculo de la utilidad operativa en función de la variación del indicador de utilidad TRCE está fundada, entre otros conceptos, por considerar que la condonación del préstamo efectuado por la casa matriz a la actora es un hecho financiero.

Ello así, dado que en el considerando X se tuvo por demostrado que la condonación del préstamo tuvo carácter operativo, corresponde remitir, en honor a la brevedad, a los fundamentos allí desarrollados y, en consecuencia, desestimar la queja sobre el punto.

XIII.- En atención a lo expuesto en los considerandos X, XI y XII y a la reliquidación aprobada por el Tribunal Fiscal a fs. 1064, resulta improcedente la sanción aplicada en la resolución nº 45/2007.

En efecto, el propio Fisco Nacional concluyó que el precio de las transacciones de Volkswagen Argentina SA con entidades vinculadas del exterior *"se ajustan a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, deviniendo abstracto el ajuste impulsado (...) en la determinación apealada"* y, por lo tanto, no surge un saldo a ingresar (v. fs. 1052/1054).

Ello permite inferir que el impuesto fue correctamente determinado y liquidado por la actora.

En consecuencia, no se advierte configurado el elemento objetivo requerido por la figura de omisión de impuesto descripta en el art. 45 de la ley 11.683.

XIV.- Asiste razón a la actora en su recurso.

Es que no se advierte que haya resultado vencida en el pleito con relación a alguno de los puntos por ella planteados. Por el contrario, la liquidación efectuada por el Fisco Nacional de conformidad con lo resuelto por el Tribunal Fiscal a fs. 967/980, es contundente en cuanto arroja que el ajuste practicado quedó sin efecto. A

ello debe añadirse que allí se concluyó que las operaciones realizadas se ajustaban al principio de operador independiente.

Por tanto, la distribución de las costas según los respectivos vencimientos dispuesta por el Tribunal Fiscal tiene solo una fundamentación aparente ya que de acuerdo con la regla general del art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación las costas deben ser soportadas por quien resulte vencido.

En efecto, acerca del recálculo de gastos fijos por ociosidad, cabe señalar que además de que la cuestión no fue objeto de agravios por la actora, y si bien la sentencia del Tribunal Fiscal admitió el ajuste propuesto en la resolución 45/2007, se apartó de la liquidación realizada por los especialistas del Fisco Nacional, ordenando en su sentencia la reliquidación del crédito sobre la base de la opinión brindada por los peritos ingenieros designados en la causa. Finalmente, de la reliquidación presentada por la demandada, y que fue aprobada por el tribunal *a quo,* no surge ningún saldo a ingresar.

Y en lo atinente a la reliquidación del indicador de utilidad promedio TRCE, el Fisco Nacional concluyó que las operaciones realizadas por Volkswagen Argentina SA con sujetos vinculados del exterior se ajustaron al principio de operador independiente.

Todo ello, lleva indefectiblemente a sostener que la pretensión fiscal no prosperó.

Por consiguiente, con arreglo al resultado obtenido en la causa y teniendo en cuenta que la actora se vio forzada a promover el juicio para lograr el reconocimiento de su derecho (Fallos: 334:1903), no se advierten fundamentos válidos para apartarse del principio general contenido en el art 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

XV.- En atención al considerando que antecede, deviene insustancial el tratamiento de los recursos de apelación interpuestos a fs. 1099/1110, fs. 1112/1123, fs. 1124/1126 y fs. 1132/vta. contra la regulación de honorarios dispuesta a fs. 1097/1098.

En virtud de ello, corresponde devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación a efectos de que dicte una nueva regulación de honorarios de conformidad con lo aquí resuelto, debiendo el tribunal expresar la base sobre la que liquida los emolumentos a los profesionales que intervinieron en el juicio.

En mérito de las razones expuestas, este tribunal **RESUELVE**: 1) confirmar el pronunciamiento de fs. 967/980, conforme da cuenta los puntos X, XI, XII y XIII, 2) revocar el pronunciamiento de fs. 967/980 en los términos del considerando XIV, 3) imponer las costas al Fisco Nacional vencido (art. 68, párrafo primero del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) y 4) declarar insustancial el tratamiento de los recursos de fs. 1099/1110, fs. 1112/1123, fs. 1124/1126 y fs. 1132/vta. contra la regulación de honorarios dispuesta a fs. 1097/1098 y devolver la actuaciones al Tribunal Fiscal a los efectos de que dicte una nueva regulación de conformidad con lo decidido en la presente.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 26/12/2019
Alta en sistema: 27/12/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#16508178#248782887#20191226115115208