

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 9 de diciembre de 2021

No. 597

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “GENERAL MOTORS URUGUAY S.A. con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción De Nulidad” (Ficha N° 281/2019).

RESULTANDO:

I) A fs. 26 compareció Claudio D'AGOSTINI, en representación de GENERAL MOTORS URUGUAY S.A., a demandar la nulidad de la resolución N° 8/28/2018, de 8 de agosto de 2018, dictado por la Directora de la División Grandes Contribuyentes, en ejercicio de atribuciones delegadas por la cual se dispone:

“1º) Declarar que al contribuyente GENERAL MOTORS URUGUAY S.A. (...) le correspondió abonar las obligaciones tributarias que se detallan:

IMPUESTO	PERIODO	LIQUIDAD	PAGADO	ADEUDAD
		0		0
<i>IRAE- saldo</i>	<i>12/2012; 12/2013 y 12/2014</i>	<i>\$ 36.177.001</i>	<i>\$(13.460.852)</i>	<i>\$ 49.637.853</i>

2º) Declarar que se ha configurado “mora” por no extinguir en plazo las obligaciones referidas en el numeral anterior, imponiendo por tal

concepto una multa por mora de \$ 9.927.571 y \$ 33.590.883 por concepto de recargos legales calculados al 20 de julio de 2017, fecha del Acta Final de Inspección, más los que se sigan generando hasta la fecha de cancelación de los impuestos adeudados (...)" (fs. 4 vto.-6 infolios).

Relató que es una sociedad anónima constituida bajo el Derecho uruguayo, afiliada al grupo internacional GENERAL MOTORS, cuya actividad principal consiste en la importación y venta de vehículos automotores cero kilómetros y repuestos a concesionarios locales, encargados a su vez de la venta al público de tales unidades.

Indicó que su modelo de negocios consiste en importar vehículos automotores de las marcas que comercializa mundialmente el grupo GENERAL MOTORS y enajenarlos, dentro del mercado interno, a concesionarios no vinculados al grupo, que son quienes realizan la venta de los vehículos al consumidor final.

Precisó que salvo situaciones excepcionales, GMU no vende al público en forma directa.

Señaló que este modelo de mercado de venta de vehículos 0 km es único en el país, puesto que las competidoras en el mercado, distribuidoras de otras marcas de automóviles, generalmente están presentes durante toda la cadena de circulación del bien, desde su importación hasta la venta al consumidor final.

En consecuencia, abarcan un segmento de comercialización más largo, obteniendo una renta mayor a la de GMU, quien solo genera la que corresponde a un importador y distribuidor mayorista, que no vende al por menor.

Esta importante diferencia entre el esquema de negocios de GMU y el resto de sus competidoras no fue comprendida por la DGI, quien en la instancia administrativa previa al dictado del acto impugnado, siempre alentó, al menos implícitamente, la muy equivocada idea de que la actora debería obtener mayores utilidades de las que en realidad obtiene.

Consideró que, en aplicación de normas sobre Precios de Transferencia, el Organismo parte del mismo equívoco original. Así, es en función de este error inicial, que descarta las comparaciones que GMU hizo en su estudio, recalifica erróneamente las funciones que GMU desempeña y, finalmente, elabora una comparación con entidades locales que, justamente, intervienen en el mercado interno de una manera distinta a GMU, llegando al consumidor final.

Sostuvo que la DGI partió de un error inicial acerca de la verdadera posición de GMU y luego, por dos vías distintas, en una misma inspección, inmediatamente bifurcada, plasmó ese error en un doble plano: el del IMESI (hacia adelante en la cadena de circulación) actualmente procesado en autos de idéntica carátula a los presentes Ficha No. 181/2018 y, en el punto ahora discutido, en el ajuste de IRAE por Precios de Transferencia (hacia atrás en la cadena). Ese error inicial contamina ambas determinaciones, que llegan a conclusiones totalmente desajustadas.

Adujo que la cuantificación efectuada por la Administración fue el resultado de un ajuste de la renta, en aplicación de las normas sobre Precios de Transferencia, mediante el cual se desconocieron los resultados de los estudios que, en cumplimiento de la normativa vigente había realizado la propia contribuyente, los que fueron completamente descartados por la inspección y sustituidos por el resultado de su propio análisis.

En tal sentido indicó que el proceso de búsqueda y selección del set de comparables realizado por la compareciente en su estudio, fue adecuado y no debió ser rechazado.

Expuso que no solo utilizó bases de reconocido prestigio, como lo admite la Administración, sino que seleccionó de dichas bases aquellos comparables que mejor se adecuaban a su realidad; por ello debe negarse enfáticamente que se seleccionaron un conjunto de empresas que no tienen relación alguna con el contribuyente.

Añadió que las supuestas inconsistencias detectadas en relación con variaciones en el alcance inicial de las búsquedas para cada ejercicio o los motivos de rechazo de algunos comparables, fueron en términos generales el fruto del cambio de bases disponibles, así como del afinamiento de algunos parámetros en beneficio de la calidad de la muestra y que las mismas no tuvieron ninguna incidencia en el resultado final.

Aseveró que en forma consistente con las metodologías generalmente aceptadas, su análisis se focalizó primariamente en funciones, riesgos y activos más que en productos. En las búsquedas realizadas el objetivo fue identificar distribuidores globales independientes comparables a la contribuyente.

Aludió a KAMAN CORPORATION, aceptada como comparable en los ejercicios 2013 y 2014, que tiene como principal segmento la distribución de partes eléctricas, mecánicas, de transmisión de fluido, de potencia, control, automatización y similares. El segmento aeroespacial, que incluye muy poca actividad de producción, representó en los referidos ejercicios un porcentaje menor de sus ingresos.

Por su parte, expresó que INSIGHT ENTERPRISES INC., aceptada como comparable en 2012, distribuye hardware y software a clientes del sector público y privado y que el sector de servicios representó solo el 5 % de su ingreso neto en 2012.

Afirmó que se le imputa indebidamente la omisión de considerar información sobre empresas locales supuestamente disponible en Uruguay, lo cual carece de todo fundamento, ya que realizó el mayor esfuerzo posible por ubicar comparables locales, pero la información disponible en ese momento era escasa, parcial y de mala calidad. Corresponde a la Administración probar que la misma estuviere disponible.

Señaló que se realizó una recaracterización funcional de GMU, absolutamente inadecuada, que implicó atribuirle riesgos, funciones y activos que no posee.

Agregó que la construcción de la muestra realizada por la Administración fue arbitraria e ilegítima.

En suma, entendió que la muestra seleccionada por la Administración se compadece en realidad con la de un importador que llega hasta el final de la cadena y vende al consumidor final, que justamente no es el caso de GMU, por lo cual concluye en la ilegitimidad del acto cuestionado.

En definitiva, solicitó el amparo de la demanda.

II) Conferido el correspondiente traslado, comparecieron a fs. 49 los representantes de la demandada a contestar.

Luego de aludir a las particularidades de GMU y al régimen de precios de transferencia, la parte demandada indicó que para la aplicación de este último, deberá atenderse tanto al aspecto subjetivo, esto es, a las

partes participantes en la operación analizada, como al aspecto objetivo que refiere a dicha operación y a la determinación del precio de la misma, en caso de que se trate de partes vinculadas.

En función de lo anterior, si el precio pactado entre las partes no se ajusta a las prácticas del mercado entre entidades independientes, la Administración Tributaria deberá probar tal situación y determinar el precio de transferencia que corresponde, tal como ha sucedido en el caso de marras.

En la especie, la Administración ha advertido que el precio fijado para determinadas operaciones realizadas por GMU no es el que correspondía si hubiese actuado en el mercado como partes independientes y es por eso que procedió, conforme a la normativa vigente, a realizar su estudio de precios de transferencia, determinando el precio de las operaciones conforme al principio de “*plena competencia*” o de “*arm’s length*” y así el correcto monto imponible por IRAE.

Adujo que el motivo por el cual la DGI se apartó de los comparables escogidos por GMU es que los mismos, en puridad, no son tales, ya que las empresas con las que se comparó no reflejan las prácticas normales del mercado en el que se encuentra la actora, así como tampoco las condiciones o circunstancias en las que lleva a cabo su actividad.

Puntualizó que en exhaustivo informe del Departamento de Fiscalidad Internacional se manifestó que “*El criterio de búsqueda, aceptación y rechazo adoptado por el contribuyente en sus Estudios debió haber sido consistente, de un ejercicio a otro (...) lo que no resulta admisible es que el contribuyente haya variado sistemáticamente las*

fuentes de información, los mercados geográficos, los sectores de actividad y las entidades aceptadas/rechazadas, en todos los ejercicios”.

Indicó que el análisis de funciones, riesgos y activos -que incluyó además el análisis de las características de los productos, los términos contractuales y las circunstancias económicas de las operaciones objeto de estudio- que realizó la Administración, fue completo.

Aseveró que GMU omitió voluntariamente la consideración de comparables locales, los cuales además se encontraban disponibles y eran de muy buena calidad. En tal sentido, apuntó que los estados contables de empresas comparables nacionales eran informaciones existentes, accesibles y completas, debiéndose además considerar que según surge del Informe del Departamento Fiscalidad Internacional, la Administración, una vez que identificó las entidades locales potencialmente comparables con GMU, requirió a la AIN una copia de los balances publicados por dichas empresas, buscando reconstruir la muestra que hubiera sido posible construir en aquél entonces, si se hubiera considerado dicha información por parte de la actora.

También resaltó que la recategorización funcional realizada por la Administración no merece objeción alguna, habiendo sido los intangibles considerados, en forma acorde a la realidad de los hechos.

La construcción de la muestra de comparables realizada por la Administración Tributaria resulta absolutamente legítima, habiéndose empleado el método del Margen Neto de la Transacción en forma deductiva y seleccionando comparables disponibles y de alta calidad estadística.

Asimismo, las funciones fueron consideradas y valoradas, teniendo en cuenta la realidad de la empresa y las normas aplicables, por ende, nada corresponde objetar.

En definitiva, solicitó se desestimara la demanda y se confirmara el acto enjuiciado.

III) Abierto el juicio a prueba (fs. 73) se produjo la que luce certificada a fs. 112.

IV) Alegaron de bien probado las partes por su orden (fs. 115-131 y 132-163).

V) Conferida vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, aconsejó hacer lugar parcialmente a la demanda interpuesta, por Dictamen No. 16/2021.

VI) Se dispuso el pasaje a estudio y se citó a las partes para sentencia definitiva, que se acordó en legal y oportuna forma.

CONSIDERANDO :

I) La pretensión anulatoria se dirige contra la resolución N° 8/28/2018, de 8 de agosto de 2018, dictada por la Directora de la División Grandes Contribuyentes, en ejercicio de atribuciones delegadas, cuyo texto ya fue transcrito en el presente pronunciamiento.

II) Desde el punto de vista formal, se ha cumplido adecuadamente con los presupuestos para que pueda ingresarse al análisis de mérito del asunto (arts. 317 y 319 de la Constitución de la República y arts. 4 y 9 Ley No. 15.869).

III) El Tribunal, sin compartir en su totalidad lo dictaminado por el Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso

Administrativo, se pronunciará por desestimar la demanda, quedando firme el acto impugnado.

IV) Con carácter previo, resulta preciso recalcar, como apuntó la parte actora en su libelo introductorio, que el procedimiento llevado a cabo por DGI en un momento se bifurcó, culminando en el dictado de dos actos administrativos.

Al respecto, la actora precisó que la demandada partió de un error inicial acerca de la verdadera posición de GMU (su modelo de negocios) y por dos vías distintas, en una misma inspección luego bifurcada, plasmó ese error en un doble plano.

El primer acto determinó tributos por concepto de IMESI, asunto que se tramitó en la Ficha N° 181/2018, en el cual recayó la sentencia N° 238, de 5 de mayo de 2020, que desestimó la demanda.

El segundo culminó con la determinación de adeudos de IRAE por el ajuste en la fijación de los precios de transferencia y es el acto que se enjuicia en los presentes obrados.

La *quaestio decidendi* consiste en determinar la forma de aplicación del régimen de precios de transferencia previsto en la Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 (Título 4 del T.O. 1996, arts. 38 a 46 en lo relativo al IRAE) reglamentado por los Decretos No. 56/009 y 329/009, por parte de la Dirección General Impositiva.

Se entiende por *precio de transferencia*, todos aquellos precios pactados en las transacciones celebradas entre partes vinculadas a los efectos de transferir bienes o servicios entre éstas, como si se tratase de entidades independientes y debiendo reflejar términos y condiciones similares a las prácticas normales del mercado, de acuerdo con el principio

del “*standard arm’s length*” recogido por nuestra normativa tributaria en la materia (art. 38 del Título 4 IRAE T.O. 1996).

Por su parte, el artículo 39 *ejusdem*, define qué debe entenderse por “vinculación” a los efectos de los “Precios de Transferencia”, señalando que: *“La vinculación quedará configurada cuando un sujeto pasivo de este impuesto realice operaciones con un no residente o con entidades que operen en exclaves aduaneros y gocen de un régimen de nula o baja tributación, y ambas partes estén sujetas, de manera directa o indirecta, a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, el nivel de sus derechos de crédito, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de los mencionados sujetos pasivos”*.

General Motors Uruguay es una sociedad anónima uruguaya con acciones nominativas cuyo único accionista es General Motors LAAM Holding LLC (EE.UU) integrante del Grupo Multinacional General Motors (GM).

Su actividad principal es la comercialización mayorista de los vehículos 0K marca Chevrolet; y adicionalmente, distribuye repuestos y autopartes de las líneas comercializadas.

Los productos comercializados por GMU se importan de entidades vinculadas del exterior y se venden principalmente a concesionarios de vehículos GMU y distribuidores de autopartes; GMU también realiza ventas directas a empresas arrendadoras de autos, a personas discapacitadas y al personal de la empresa.

Los vehículos y repuestos son comercializados en el mercado local y en el exterior, a Paraguay.

La estructura de ingresos declarada por la empresa, para los ejercicios bajo análisis, promedió el 84% para las ventas realizadas al mercado local y 16% para las ventas al mercado paraguayo (AA fs. 11062, pieza 54).

Durante el proceso inspectivo, la DGI cuestionó el margen de utilidad atribuido por el Grupo Multinacional GM a su filial uruguaya (GMU) en el desempeño de sus actividades, por entenderse que éste no se ajustaba a las prácticas normales del mercado entre entidades independientes, lo cual determinó una menor renta gravada a efectos del IRAE.

V) En su primer agravio, la parte actora señala que la selección de comparables realizada por GMU fue la adecuada, por lo cual la Administración no debió rechazarlos.

El agravio no merece ser amparado.

La Administración, en aplicación del *principio de plena competencia* y escogiendo como método el del “*margen neto de la transacción*” (cf. art. 41, Título 4 del T.O. 1996 y lit. E, art. 4º, Decreto N° 56/009) arribó a comparables que se entendieron más adecuados para verificar si las prestaciones y condiciones en las que operaba el contribuyente con sus entidades vinculadas se ajustaban a las prácticas normales de mercado entre entidades independientes. Así, el criterio de selección realizado por la accionada se basó en seleccionar aquellas empresas de mayor comparabilidad sustancial a GMU, criterio éste que se entendió no fue seguido por la contribuyente en sus estudios de precios de transferencia.

No puede sortearse que la contribuyente aplicó dicho criterio a partir de una muestra de comparables de empresas del exterior exclusivamente; todo lo cual motivó su rechazo por su inconsistencia.

En tal sentido, la Corporación comparte lo informado por el Departamento de Fiscalidad Internacional de la DGI, en relación con que fueron seleccionadas empresas que no son comparables a la contribuyente y en cambio se omitieron otras que sí son comparables (AA fs. 11.064 vto.).

Además, también se indica en el citado informe que debieron utilizarse fuentes de datos que recogieran información de empresas nacionales (AA fs. 11.073 vto.).

Acertadamente, la Administración tributaria demandada no comparte que se hayan seleccionado, en los Estudios de Precios de Transferencia (PT) de la demandante para los ejercicios fiscalizados, diversas empresas de sectores de actividad tan diferentes a los de la contribuyente, como ser sectores de la tecnología de la información o de la electrónica (AA fs. 11074).

Además, estas empresas tienen una estructura de negocios mucho más compleja que la de la actora, están expuestas a riesgos muy diversos y operan en tipos de mercados totalmente diferentes. Así, se expresa que no se entiende cómo el contribuyente pretende asimilar su esquema de negocios con empresas seleccionadas en su muestra que emplean miles de empleados (como SYNEX CORP., ARROW ELECTRONICS, INGRAM MICRO INC.) o que tienen más de 100 oficinas de ventas en EE.UU., Canadá o México (como HD SUPPLY INC., WAJAC CORP y KAMAN CORP.) y venden productos notoriamente diferentes, de tecnología como

ARROW ELECTRONICS INC., AVESTA INC., DATABOX-INFORMÁTICA, INGRAM MICRO INC., INSIGHTH ENTEPRISES INC., INTCOMEX INC., SCANSOURCE INC. y TECH DATA CORPORATION, extremos que no han sido controvertidos (AA fs. 11403 vto.).

Así, en el cuadro N° 8 agregado a fs.11074 vta. de los antecedentes, se recogen los criterios de rechazo de las entidades potencialmente comparables de los Estudios de los ejercicios 2011-2014, observándose que los criterios de rechazo fueron variando en los diferentes ejercicios. La DGI cuestiona que dichos criterios no fueron adoptados sistemáticamente, sin mediar justificación al respecto.

Por su parte, en el cuadro N° 10 agregado a fs. 11.76 vta. de los antecedentes, se detalla la rentabilidad (ROS) obtenida por las entidades de la muestra del contribuyente por cada ejercicio, observándose que las muestras son diferentes en todos los ejercicios, variando en cantidad y contenido y que la mayoría de las entidades seleccionadas en los ejercicios 2011 y 2012 fueron rechazadas o no agregadas en los ejercicios 2013 y 2014, a pesar de conocerse su existencia.

Así, se puntualiza en el referido informe: *“En la medida que se tenía conocimiento sobre la existencia de dichas entidades, se debió recopilar información sobre las operaciones que llevaron a cabo, con el fin de confirmar si continuaban (o no) siendo comparables aceptables, extremo tal que no fue efectuado en los estudios presentados. La DGI cuestiona este hecho basado en la verificación de la existencia de información pública sobre dichas entidades en la que no surgieron elementos diferentes*

que pudieran justificar el cambio de criterio por parte del contribuyente, los que se adjuntan en el expediente” (AA fs. 11077 ibídem).

Adicionalmente, se exponen los motivos de rechazo de las dos empresas mencionadas por la actora KAMAN CORPORATION e INSIGHT ENTERPRISES INC., empresas que no pueden entenderse como comparables, ya que la primera se dedica a la producción y/o comercialización de componentes y estructuras de aeronaves y la distribución de productos industriales; mientras que la segunda es proveedora de hardware de tecnología de la información, software y servicios relacionados, operando ambas en sectores de actividad diferentes, con riesgos disímiles (AA fs. 10972 vto. y 10980).

También la DGI alude en el Anexo 6 que se realizó la búsqueda de potenciales comparables locales a GMU a partir de la información pública disponible en la Auditoría Interna de la Nación. Se expresa que la búsqueda por palabras clave arrojó un total de 2507 compañías potencialmente comparables, agregándose a continuación los cuadros con las entidades aceptadas y rechazadas y los motivos de ello (AA fs. 11109).

En el cuadro agregado a fs. 11176 de los antecedentes, se agregan los comparables a GMU, seleccionados en la búsqueda en el NCM 87.03/04: JULIO CESAR LESTIDO S.A., SEVEL URUGUAY S.A., AYAX S.A., AUMAN S.A., BLOOMMY’S, MAYFER S.A. y COMPAÑÍA URUGUAYA DE MOTORES S.A..

Lo anterior da cuenta que a la fecha de confección de los Estudios de precios de transferencia por la contribuyente, existía suficiente información disponible e ingresada en nómina en la AIN respecto a balances contables de empresas locales potencialmente comparables.

Como expresa con acierto el Sr. Procurador del Estado: *“La información de empresas locales hubiera sido conveniente y apropiado que fuera considerada en los Estudios de Precios de Transferencia (PT) de la actora, ya que las mismas comparten el tamaño del mercado uruguayo, sus características y peculiaridades, lo cual es un factor de comparabilidad relevante, en aplicación de la normativa nacional (art. 6 del Decreto N° 56/009) y conforme a las Directivas de la OCDE sobre aplicación de precios de transferencia”*.

Cabe concluir que el rechazo por parte de la DGI de las muestras de comparables realizadas por la parte actora se encuentra suficiente y razonablemente motivado y no ha sido debidamente controvertido por la pretensora, en cada caso, el criterio adoptado por la DGI.

VII) El segundo agravio finca en que la recharacterización funcional de la empresa realizada por la Administración tributaria por el manejo de activos intangibles (marcas y nombres comerciales) no fue correcta.

No le asiste razón.

El conjunto de la voluminosa prueba agregada en autos, acredita que las marcas referidas han sido transferidas a GMU mediante cesión de uso gratuito respecto a Uruguay y Paraguay y la empresa realiza en el país diversas campañas publicitarias de lanzamientos de nuevos productos y de marketing en general; por lo cual dicho extremo debe ser considerado en el marco de los Estudios de Precios de Transferencia, conforme a lo establecido en el artículo 6° del Decreto No. 56/009 (literal a nums. 2 y 4 y literal b).

Así, del Acta de fecha 11 de mayo de 2016 agregada a fs. 68 de los antecedentes, surge que: "GM opera con dos categorías de activos intangibles valiosos que inciden en la capacidad de generar ingresos del Grupo: la propiedad intelectual automotriz y las marcas".

En la documentación del Estudio del ejercicio 2011 se señala que "GMU en el curso normal de sus negocios, no ha desarrollado ningún activo intangible" (AA fs. 452 vta.); y en los Estudios de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 se expresa que las actividades y costos de mercadeo local, publicidad, desarrollo de marca y mantenimiento de marca, son desempeñadas y asumidas por GMU y son consideradas como actividades de rutina.

Por su parte, en el Acta de fecha 6 de julio de 2016, anexada a fs. 80 vta. de los antecedentes, interrogada la Analista de Finanzas de GMU, Gianella BERTINAT en relación con cómo se remunera el uso de las marcas a GENERAL MOTORS LLC y a cuánto asciende la misma, responde: *"GENERAL MOTORS LLC no es retribuida por el uso de las marcas...Ninguna entidad del grupo computa rentas por las mismas"*.

Con posterioridad, en el Acta de 28 de julio de 2016 (fs. 90 vto.) GMU sostiene que GM LLC es el propietario legal y económico de las marcas, que la cesión de uso de las marcas se realiza en forma gratuita y que es necesario aclarar que en el acta de fecha 13 de julio de 2016 se omitió involuntariamente mencionar que sí existe un contrato mediante el cual GENERAL MOTORS LLC (EE.UU) otorga a GENERAL MOTORS URUGUAY S.A. una licencia de uso no transferible ni exclusiva por el uso de las marcas mencionadas en el punto 10 del Acta de 11 de mayo de 2016.

En otro orden, en el Acta de 4 de junio de 2015, la apoderada de GMU Sandra PERYRA VALERDE señaló: *"Nosotros hacemos un análisis de potenciales clientes o el cliente de la institución (público objetivo para cada modelo). En base a estos análisis se determina como llegamos a ese público. Para promocionar los productos se utilizan distintos medios de comunicación y sea realizan o participan en eventos como auspiciantes (ej., en el círculo de tenis). Todas estas actividades se realizan en el marco de un presupuesto que tiene la compañía para el rubro publicidad. Este presupuesto se determina en base a los lanzamientos que se prevén de los nuevos modelos para los que se realizan campañas especiales. Estas campañas tienen un costo mayor que las campañas de mantenimiento de productos que ya están en el mercado. También hacemos otras campañas para posicionar la marca"* (fs. 28 vto. y 29).

El informe del Dpto. de Fiscalidad Internacional de fs. 11092 expresa que el tratamiento de los intangibles comerciales incide en la caracterización objeto del estudio y en la búsqueda de transacciones comparables. Se afirma a fs. 11093 vto. que una vez identificadas las entidades locales potencialmente comparables al contribuyente, como se detalla en los cuadros No. 15 y 18 y sus anexos, se solicitó a la AIN copias de los balances publicados por dichas empresas, determinándose la muestra de empresas locales seleccionadas comparables (cuadro No. 23).

De acuerdo con dichos parámetros, se seleccionaron siete empresas locales comparables que importan y comercializan vehículos de marcas reconocidas (JULIO CÉSAR LESTIDO S.A., SEVEL URUGUAY S.A., AYAX S.A., AUMAN S.A., BLOMMY'S, MAYFER S.A. y COMPAÑÍA

URUGUAYA DE MOTORES S.A. Cuadro No. 23) empresas cuyas características se señalan en el Cuadro No. 26 (AA fs. 11093 vta. y 11094).

Una vez reconstruida la muestra, se calcularon los márgenes de ganancia obtenidos por dichas empresas y se procedió a determinar el rango de plena competencia (art. 8 del Dec. 56/009); con la obtención de dicho rango, se compararon los valores del mismo con el margen de ganancia obtenido por el contribuyente en cada uno de los ejercicios fiscalizados (cuadros No. 24 y 25). Del análisis realizado se observó que el margen de ganancia de GMU, se situó por debajo del primer cuartil del rango de márgenes de ganancia promedio ponderado obtenido por las entidades seleccionadas como comparables. De acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 del Dec. 56/009, se calculó el ajuste fiscal de la liquidación de la actora en los ejercicios objeto de la determinación.

Conforme señala el Dpto. de Fiscalidad Internacional en ocasión de analizar la recurrencia administrativa interpuesta por la actora: “Respecto a los intangibles, se consideró la existencia del contrato de cesión de uso de la marca, la representación efectiva de las marcas internacionales, la importancia de los gastos de publicidad incurridos, el ejercicio de funciones de marketing y las circunstancias económicas en las cuales se llevó a cabo la operativa de la empresa. Y, a partir de la consideración y análisis de estos elementos y circunstancias que hacen a la caracterización de la transacción, se buscó y seleccionó empresas comparables a GMU conforme lo dispuesto por la normativa aplicable, específicamente, artículos 38 del T 4 TO 1996 y 6 del Decreto 56/00, antes analizados” (AA fs. 11488)

Como con acierto señala el Sr. Procurador del Estado: *“En definitiva, el ajuste realizado por la DGI obedece a la existencia de empresas comparables al contribuyente cuyo margen de rentabilidad es superior al reconocido por este, tal como surge de los cuadros n° 24 y 25 (fs. 11090 vto. y 11091) no advirtiéndose que se le adjudicara a la actora, respecto a los intangibles, la posesión de un activo y funciones desproporcionadas con relación a lo que sucede en la realidad. Por tanto, corresponde desestimar este agravio”*.

VII) Como tercer agravio, esgrime la parte actora que la construcción de la muestra por parte de la Administración fue arbitraria e ilegítima.

Afirma la pretensora al respecto que el desconocimiento total del conjunto de comparables utilizados por GMU es su estudio de PT es absolutamente desproporcionado, ya que aun cuando DGI hubiera partido de alguna constatación cierta o relevante- que no es el caso- podría haber procedido a eliminar puntualmente algún comparable, pero sin destruir el trabajo ya hecho.

Sin perjuicio de ello, se alega que la muestra construida por la DGI fue absolutamente inapropiada ya que se comparó la rentabilidad de la compareciente con otras empresas locales que también importan vehículos, sin considerar que, a diferencia de éstas, GMU no vende, salvo ocasiones excepcionales, a consumidores finales.

Se agrega que los comparables locales no estaban disponibles en niveles mínimos de calidad por lo que era imposible tenerlos en cuenta y que un set de comparables armado exclusivamente en base a información local es estadísticamente pobre y repercute en el resultado final, que

muchos de los comparables de la muestra de la DGI son minoristas, que ninguna de las seleccionadas en la muestra de GMU tiene a los servicios de postventa como función primaria.

Adiciona a su agravio, que los tres comparables de mayor margen de rentabilidad de la muestra de DGI (JULIO CÉSAR LESTIDO S.A., AYAX S.A. y SEVEL URUGUAY S.A.) cumplen funciones no equiparables a GMU porque en todos ellos el segmento final hacia el consumidor es claramente relevante, al contrario de GMU que enajena a concesionarios la enorme mayoría de las unidades que importa.

Por su parte, la demandada afirma en su escrito de contestación que analizó detalladamente cada una de las empresas propuestas por GMU llegando a la conclusión que no eran propiamente entidades comparables (fs. 11077 a 11084); que el método utilizado fue el deductivo y que tal como surge del Anexo 2 a fs. 11096 se consideraron empresas del país que realizaron operaciones de comercio exterior, tomándose en consideración a 22 empresas de plaza de las que se obtuvo información financiera pública (cuadros 17 y 20, fs. 11086 vta . y 11087 vta.) explicitándose los criterios de aceptación y rechazo aplicados (AA fs. 11088) con los cuales finalmente se seleccionaron 7 empresas comparables de las cuales se contaba con información financiera.

La demandada puntualiza en el alegato que el mercado uruguayo es un dato especialmente relevante para analizar los precios de transferencia, dada la particularidad del mismo; y especifica que dicha muestra no puede ser considerada de baja calidad estadística ya que GMU pasó de considerar 32 empresas seleccionadas en el ejercicio 2012, a 8 y 7 empresas en los ejercicios 2013 y 2014, y que la normativa acepta un set de comparables de

dos o más empresas. Y en el punto relativo a las funciones de GMU expresa que su particular forma de negocios no afecta las conclusiones a las que se arribaron. Precisa que las tres empresas comparables mencionadas por la actora poseen aproximadamente 20 concesionarios en Uruguay por lo cual es claramente relevante la venta mayorista y que los servicios de post-venta no pueden considerarse motivos de descarte, cuando éste fue también el criterio de la actora al realizar sus Estudios, incluyendo empresas con servicios de post-venta como ARROW ELECTRONICS INC., INGRAM MICRO INC., INSIGHT ENTERPRISES INC, SYNEX CORPORATION, DATABOX- INFORMÁTICA S.A., entre otros.

También señala la DGI que cuando se determina el rango intercuartil, según lo dispuesto en el art. 8 del Dec. 56/2009, se debe descartar el 25% superior y el 25% inferior del rango, quedándose con el 50% de las observaciones centrales. Al hacer esto, se terminan descartando las empresas más rentables ubicadas en el 25% superior del rango.

En el punto objeto de agravio, corresponde expresar que a fs. 11077 vta. a 11084, la Administración analizó las muestras presentadas por la actora para los diversos ejercicios y para cada una de las mismas así como explicitó los motivos de su rechazo.

Además, en relación con la no disponibilidad de comparables locales y conforme fuera señalado supra, existía información pública que la pretensora no utilizó, de modo que, contándose con comparables locales, lo aconsejable hubiera sido que éstos hubieran sido tenidos en cuenta por la actora en sus Estudios de PT, en tanto refieren a mercados geográficos, condiciones económicas, actividades y riesgos similares (art. 6º, Decreto N° 56/009).

Por último, la actora sostiene que la DGI no tuvo en cuenta, al compararla con otras empresas locales que también importan vehículos, que ella no vende (salvo excepciones) a consumidores finales y que no realiza servicio de post-venta, como sí lo hacen los comparables elegidos.

En el informe del Dpto. de Fiscalidad Internacional, a fs. 11089 de los antecedentes, se expresa que en base a información pública disponible en las páginas web de las compañías y otras relacionadas al sector, se observó que la mayoría de las empresas identificadas como comparables no pertenecen a grupos multinacionales, citándose el ejemplo de JULIO CÉSAR LESTIDO S.A. y de AYAX S.A..

Dicho Dpto. al analizar los recursos administrativos a fs. 11489 *Ibidem* afirma sobre este extremo que GMU no se limita a la venta de productos a los concesionarios sino que realiza el seguimiento y control de la venta de los mismos, coordina estrategias comerciales, asume la garantía de productos, controla los pedidos y ofertas de productos y que la actora en su set de comparables incluyó empresas que venden a consumidores finales como HD SUPPLY INC, INSIGHT ENTERPRISES INC., KIAN ANN ENGINEERING LTD y WEDS CO. Agrega que difícilmente pueden encontrarse empresas espejos y que todos los comparables utilizados por DGI cuentan con una red significativa de concesionarios, lo que justifica su elección.

Estima la Corporación, compartiendo en el punto lo expuesto por la demandada, que resulta ilustrativo lo expresado en informe del Depto. De Fiscalidad Internacional, de 5 de febrero de 2018, en relación con que: “... *si el contribuyente entendía, como ahora pretende, que realizar venta hacia el segmento final del consumidor afectaba la comparabilidad, no*

debió seleccionar empresas que vendían a fabricantes que insumían estos productos en el proceso productivo o a consumidores finales (...). Adicionalmente, cabe señalar que en la descripción de negocios de ciertos comparables seleccionados por GMU incluidos en los Estudios de PT (...) no se mencionan los tipos de clientes que posee y sus balances no se encuentran en idioma español o inglés o no están publicados” (Vide especialmente AA fs. 11402 vto.-11403).

De modo que, sin compartir en este aspecto lo esgrimido por el Sr. Procurador del Estado en su dictamen, a juicio del Tribunal, la Administración ha realizado su estudio en función de comparables ajustados a la actividad de la contribuyente, considerando los elementos fundamentales a dichos efectos.

Los servicios de post-venta que prestan muchos de los representantes nacionales seleccionados, a diferencia de lo que ocurre con la accionante, quien no brinda tales servicios, no resultan significativos en la rentabilidad de la empresa a los efectos de su comparabilidad y por ello, no puede entenderse como motivo suficiente de descarte válido, cuando la actividad o giro principal de dichas empresas es prácticamente idéntica la de la accionante y por ende, claramente comparable.

En tal sentido, la Administración Tributaria expresó: *“Si bien se observó que algunas de las empresas seleccionadas prestan servicios de post-venta o taller, pudo verificarse que estas actividades son accesorias a la actividad principal según el comportamiento de las empresas que integran el sector de actividad analizado” (AA fs. 11088 y 11108).*

En otros términos, los servicios de post-venta pasaron a ser un factor irrelevante o insignificante a la hora de la realización de la comparativa

entre la actividad principal de las empresas dedicadas a la importación y venta de vehículos automotores en nuestro país, o sea, la venta mayorista de automóviles a través de una red de concesionarios.

Tampoco se comparte el argumento de la accionante en relación con que las tres empresas comparables de mayor rentabilidad (JULIO CESAR LESTIDO S.A., AYAX S.A. y SEVEL URUGUAY S.A.) cumplen funciones que no son equiparables a GMU, dada la relevancia del sector final de venta hacia el consumidor.

Como se expresa en el informe del Departamento de Fiscalidad Internacional, de 24 de enero de 2019: “...*las empresas seleccionadas, al igual que GMU, desarrollan las mismas funciones al realizar ventas mayoristas a través de red de concesionarios, con el agregado de que se trata de similares productos (según el literal a) del artículo 6 del Decreto 56/2009) ejercen funciones similares en cuanto a la distribución y el ejercicio de funciones de marketing complementarias en condiciones similares a las comparables, asumen riesgos similares y utilizan activos similares, especialmente representando marcas internacionales de reconocido prestigio (según el literal b) de dicho artículo) y llevan a cabo dichas funciones de distribución y mercadeo dentro del mismo mercado geográfico y por ende, bajo las mismas circunstancias económicas que GMU (según el literal d) de dicho artículo)*” (AA fs. 11488 vto.).

En definitiva, tampoco se verifica en la especie, un empleo arbitrario de comparables no equiparable a GMU, razón por la cual la decisión desestimatoria se impone.

Por los fundamentos y textos normativos precedentemente expuestos, de conformidad con lo establecido por los arts. 309 y ss. de la Constitución de la República, el Tribunal, por unanimidad,

FALLA:

Desestímase la demanda y, en su mérito, queda firme el acto administrativo impugnado; sin especial condena en costas ni costos.

A los efectos fiscales, fijanse los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$ 39.000 (pesos uruguayos treinta y nueve mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dra. Salvo, Dr. Vázquez Cruz, Dr. Corujo, Dra. Klett, Dr. Simón (r.).

Dr. Marquisio (Sec. Letrado)

TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

EN LOS AUTOS

GENERAL MOTORS URUGUAY S.A. C/ESTADO
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
ACCION DE NULIDAD

Ficha Nro. 281 / 2019

SE HA DICTADO LA SENTENCIA
Se adjunta copia de la misma

No. 597/2021 CON FECHA 09/12/21

En la ciudad de Montevideo, el día 23 de FEBRERO de 2022 a la hora 11:52 quedó disponible para MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS en el domicilio electrónico mefdgi1, el cedulón que antecede.