República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-126019249-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Diciembre de 2021

Referencia: EXPTE. Nº 48.550-I- UABL SA SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EXPTE. Nº 48.550-I, caratulado “UABL SA s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 416/443 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 21 de diciembre de 2017 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro II de la AFIP-DGI, mediante la cual que impugnan las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, intimándose tributo a ingresar sólo por 2011, calculando en base a ello intereses resarcitorios y aplicándose una multa equivalente al 70% del gravamen atribuido como dejado de ingresar, esto último con sustento en los arts. 45 de la ley de rito fiscal (fs. 8/49).

Opone en primer lugar excepción de prescripción parcial de la facultad del Fisco para determinar la obligación fiscal y multa por el período fiscal 2010 con fundamento en que el plazo quinquenal que establece el artículo 56 de la ley de 11.683 (t.v) expiró con anterioridad a que se le notifique la resolución determinativa, sin que se verifique ninguna causal de suspensión o interrupción sobre su curso. En tal sentido, alega que el art. 17 de la ley 26.860 no resulta de aplicación, toda vez que dicha norma resulta inconstitucional y por cuanto la empresa no se adhirió al régimen de exteriorización previsto en la norma, encontrándose excluida del grupo de contribuyentes para los cuales la prescripción se suspendió un año.

Adentrándose en el ajuste realizado, la apelante relata que es una compañía perteneciente al Grupo UABL y que su actividad principal es la prestación de servicio de transporte de bienes, alquiler de buques petroleros, negocio de operación y explotación de la barcaza G-2 y transporte en buques portacontenedores, las que desarrolla por el sistema fluvial de los ríos Paraná, Paraguay y otros de la Cuenca del Plata. Indica que la empresa es controlada por la firma española Cedarino S.L la que, entre sus diversas actividades, contempla la financiación de sociedades filiales o del Grupo mediante la concesión de préstamos u otros instrumentos financieros.

Expone que con el fin de llevar a cabo sus actividades comerciales, encargó la construcción de un buque remolcador para los servicios de transporte fluvial y que, a los efectos de facilitar dichas operaciones, Cedarino SL le extendió una línea de crédito por U$S 40.000.000 en tres tramos -1 a 3- con el propósito de destinar los fondos a la inversión en activos no financieros. Dice que con fecha 28 de noviembre de 2008 se suscribió contrato por el Tramo N° 1, por el cual se le otorgó una línea de crédito de hasta U$S 15.000.000, pactando una tasa de interés del 6%, fijándose como plazo máximo de utilización el 31 de diciembre de 2009 y de devolución el 31 de mayo de 2013; destaca que durante el período 2013 se reintegró el capital, adeudando intereses al 31 de diciembre de 2016. Menciona que el día 12 de agosto de 2010 se suscribió el contrato por el Tramo N° 2- después reemplazado por carta oferta- con las siguientes condiciones: U$S 10.000.000 de línea de crédito, 6% de tasa de interés anual, plazo máximo de utilización el 31 de julio de 2011 y de devolución 31 de agosto de 2014, habiéndose finalmente devuelto la totalidad del capital en dicho período y adeudándose accesorios al 31 de diciembre de 2016. Finalmente, con fecha 19 de agosto de 2011 se firmó el Tramo N° 3, documento también según la recurrente sustituido por una carta oferta, por un monto de U$S 15.000.000, con tasa de interés anual del 6%, plazo máximo de aplicación de los fondos el 31/12/2012 y de devolución el 31 de agosto de 2016; la actora manifiesta que se desembolsaron $ 2.850.000, adeudándose capital y accesorios.

Indica que durante el período fiscal 2013, la empresa recibió aportes de capital para futura suscripción de acciones de UABL Paraguay SA por un total de $81.171.412 y que el 28/11/2013 mediante Asamblea Extraordinaria se dispuso un aumento de capital social, el cual fue suscripto por la citada compañía a través de la capitalización de los aportes irrevocables mencionados.

Plantea la improcedencia de la impugnación de las diferencias de cambio realizadas en el acto determinativo, en virtud de que el Fisco Nacional recalificó los préstamos acordados como aportes de capital por supuestas deficiencias formales y sustanciales. Manifiesta que un 89,77% del capital adeudado fue reintegrado a Cedarino SL (100% de los Tramos 1 y 2), sosteniendo por ello que carece de sentido otorgarle el carácter de aporte de capital a un pasivo cuya suma fue reintegrada casi en su totalidad y con anterioridad a que se comenzara la inspección. Expresa que de conformidad con la Instrucción General 747/2005, se pudo demostrar en sede administrativa que aún siguiendo los lineamientos que el Fisco Nacional considera relevantes, la reclasificación de los préstamos en aportes de capital carecía de sentido; precisando que existió una interpretación errónea de tal normativa de parte del organismo.

Aduce que los instrumentos mediante los cuales se formalizaron las operaciones contaban con fecha cierta en los términos del artículo 317 del Código Civil y Comercial de la Nación, contrariamente a lo invocado por el Organismo Fiscal. Subraya que la exteriorización de los préstamos cuestionados en los Estados Contables auditados de UABL SA y realizado lo propio en los de Cedarino SL como créditos correlativos proporcionan fecha cierta a los documentos en cuestión. Remarca que tanto los aspectos formales como sustanciales de este tipo de actos celebrados entre empresas vinculadas deben analizarse bajo parámetros más laxos que los que se utilizarían para analizar operaciones entre partes independientes.

Trae a colación que arbitrariamente el Fisco considera que el aporte de capital de UABL Paraguay SA en 2013 fue utilizado para pagar el pasivo con Cedarino SL y que eso desvirtúa la calidad de los pasivos en cuestión. En tal sentido, advierte que durante el curso de la fiscalización pudo demostrar que durante el 2013 no hubo ingresos de divisas de UABL Paraguay SAque hubieran sido aplicados para pagar deudas con Cedarino SL, que no provienen los fondos en la cuenta desde la cual se pagó a ésta última de la liquidación de divisas de la sociedad paraguaya. Por lo demás, pone de relieve que las variaciones en el capital social acaecidas entre 2 y 5 años después de tomadas las líneas de crédito, de ninguna manera determinan la naturaleza de los dichos pasivos, debiendo analizarse al momento de su constitución.

Puntualiza que los pasivos son incompatibles con la figura de un aporte de capital desde el punto de vista societario. Ello así, pone de relieve que las normas societarias como contables son sumamente estrictas en cuanto a los requisitos que deben cumplirse para el reconocimiento de ese tipo de variaciones en el patrimonio neto de un ente social, entre ellos reconocer la existencia de un contrato entre el aportante y la sociedad, situación que no se da entre las sociedades UABL SA y Cedarino SL. Asimismo, resalta que: los préstamos acordados contienen estipulaciones incompatibles con las exigencias que la normativa prevé para los aportes, tales como plazos de 4 a 5 años considerablemente más prolongados que los 180 días contemplados en la normativa societaria para la capitalización o devolución de aportes; el devengamiento de intereses para los mutuos no previsto para los aportes; la sujeción de la restitución de éstos al régimen de oposición de acreedores, situación no acordada para los préstamos objetados en el caso de marras; el destino de los fondos no fue aplicado a la conversión en acciones sino que se adquirieron bienes de uso; no existió decisión asamblearia que apruebe la recepción del aporte.

Expone la incorrecta aplicación del principio de realidad económica. Subraya que la intención de las partes en el caso concreto fue celebrar un mutuo, lo que concuerda con la forma jurídica elegida, no verificándose en el caso la utilización de una forma jurídica que no sea manifiestamente la que el derecho privado ofrece para configurar esa motivación. En tal sentido, aduce que cuando se tuvo la verdadera intención de realizar un aporte de capital, UABL Paraguay SA cumplió con cada una de las formalidades requeridas al efecto. Finalmente, sostiene que el criterio del organismo recaudador implica desconocer la viabilidad de operaciones de préstamo entre empresas vinculadas.

Postula que en sede administrativa se le denegó arbitrariamente el derecho a producir prueba tendiente a acreditar la veracidad de los pasivos, esto es la desestimación de la pericial contable y de los estados contables de Cedarino S.L.

Sostiene la improcedencia de la aplicación de los intereses resarcitorios, puntualizando que en el caso no existe ni demora material en el pago, ni la presencia del elemento subjetivo que pueda ser imputada al deudor. A su vez, se agravia de la sanción impuesta en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, siendo que considera que tampoco se perfeccionan los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal, invocando subsidiariamente la causal de error excusable.

Ofrece prueba, solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 693/704 obra escrito de responde de la representación fiscal. En primer lugar, solicita el rechazo de la prescripción parcial articulada, haciendo hincapié en la suspensión general por un año que dispuso el art. 17 de la ley 26.680, el cual entiende que es aplicable a este caso.

Respecto del ajuste efectuado, expone que del análisis de los contratos aportados, se constató que tiene como lugar de celebración la ciudad de Madrid (España), sin que contenga la correspondiente certificación consular, además de no tener fecha cierta de acuerdo a lo establecido en el artículo 2246 del Código Civil vigente a esa fecha, para ese tipo de contratos, por lo que considera que son inoponibles frente a terceros por no reunir los supuestos previstos en el artículo 1035 del citado Código. Asimismo remarca que no se solicitaron garantías o avales, sino que solo se hizo referencia a que no se hallaba la actora en situación de incumplimiento de ningún acuerdo o contrato del que fuera parte ni tenia litigios pendientes.

Remarca los sucesivos quebrantos que mostró la actora, los que si bien indicarían la dificultad de la misma de obtener en condiciones normales tres préstamos por los montos por los que se realizaron, también ello demuestra

-a su entender- la incapacidad de hacer frente a las devoluciones de capital. Por otro lado, dice que no surge de Actas de Asamblea ni de Directorio la necesidad de obtener tales préstamos y que le resulta resulta llamativo el extenso plazo de devolución fijado en las líneas de crédito otorgadas considerando que los desembolsos de dinero fueron solicitados con una simple nota.

Respecto de la participación de la firma UABL Paraguay SA indica que esta última era controlada por la firma Cedarino SL de España la que poseía el 97,50%, por lo que el supuesto préstamo otorgado y la posterior devolución era en realidad entre los mismos sujetos y se alejaba de una normal operatoria de préstamos en dinero.

Sobre los intereses aplicados, señala por un lado la deuda existe y, por otro, que no se ha acreditado de ninguna forma que la mora no le sea imputable. En cuanto a la sanción, pone de relieve que se configuró tanto el elemento objetivo como subjetivo previsto por el art. 45 de la ley de rito fiscal, no siendo aplicable la figura del error excusable

Se opone a la producción de la prueba. Plantea reserva del caso federal. Pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes, con costas.

III- Que a fs. 727/vta. luce el acta de audiencia preliminar en los términos del art. 173 de la ley de rito, por la que se resolvió abrir la causa a prueba, obrando el auto correspondiente a fs. 732 en el que se hizo lugar a la pericial contable ofrecida (vide puntos 2° y 3°).

A fs. 757 se clausura el período probatorio, a fs. se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D” y a fs. se pone a alegar, obrando a fs.781/783. y fs..784/795vta. las presentaciones efectuadas por las partes a tal efecto. Finalmente a fs.820 se pasan los autos a sentencia.

IV- Que en primer lugar corresponde referirse al planteo de prescripción parcial formulado respecto a las facultades del Fisco Nacional para determinar impuesto por el período 2010. Cabe aclarar que si bien en sus agravios la actora hace referencia también a la prescripción de aplicar sanciones por dicho período (vide fs. 420 y 422 vta.), en el acto determinativo apelado en autos sólo se impuso multa por el período 2011, por lo que no procede su tratamiento.

Que la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada). Ello así, en el caso concreto no resulta controvertido que el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2012.

Que contrariamente a lo sostenido por la recurrente, resulta de aplicación en el caso el art 17 de la ley 26.860 (BO 3/6/2013), que dispuso suspender, con carácter general y por el término de un año, el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos.

Así, cabe poner de relieve que la suspensión de la prescripción consiste en la detención del tiempo útil para prescribir por causas concomitantes o sobrevinientes al nacimiento de la acción en curso de prescripción, y toda vez que en este caso la entrada en vigencia de las leyes referidas fue durante el curso del plazo de la prescripción

y no cuando tal término se había agotado, es decir no se trataba de un derecho adquirido por el recurrente, con lo cual no se advierte afectación alguna a derecho de la apelante por la aplicación de tales leyes. En tal inteligencia cabe destacar que la citada ley 26.860 estableció que la suspensión del plazo se fijaba con *carácter general*, es decir que resulta comprensiva de la totalidad de los contribuyentes y responsables, interpretación ha sido receptada por la C.S.J.N. en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L." en fallo de fecha 26/11/91, al resolver respecto del art. 49 de la ley 23.495, situación que resulta análoga a la aquí planteada (véase La Ley, T.1992/B, pág. 456).

Además, la Ley 26.860 tuvo por fin otorgar a los contribuyentes la posibilidad de acogerse a determinados beneficios y además evitar que durante su período de vigencia el organismo fiscal practique determinaciones y/o imponga multas que se encuentren vinculados con conceptos que en definitiva pueden resultar regularizados por aquéllos mediante el pertinente acogimiento.

Que tampoco se puede soslayar que durante la vigencia de la normativa a la que se alude, el Fisco Nacional se halla impedido de ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, produciéndose un recargo de su capacidad operativa, puesto que debe avocarse a controlar todo lo concerniente al correcto acogimiento que a las mismas hagan los responsables, por lo que resulta razonable que se lo libere de la inminencia de los vencimientos de los planes de prescripción prolongándose de este modo el tiempo con que de acuerdo a la ley puede actuar. Que como se ha dicho siendo que el cómputo de prescripción para determinar el impuesto comenzó a correr el 1/01/2012 y teniendo en cuenta la suspensión dispuesta por un año por aplicación del art. 17 de la ley N° 26860, el mentado término de cinco años de prescripción recién operaba el 31/12/2017, fecha posterior a la de la resolución apelada.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo establecido en el artículo agregado a continuación del art. 65 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) "Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción".

En efecto, tomando la fecha de notificación de la vista (22 de agosto de 2017, vide fs. 2705 vta. del Cuerpo Principal), se evidencia que ello ocurrió dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción del período 2010, esto es el 31/12/2017, empezando entonces desde aquella fecha a correr la suspensión por 120 días. Al respecto, cabe remarcar que el artículo 4 de la ley de rito fiscal expresamente establece que para todos los términos establecidos en dicha norma se computaran únicamente los días hábiles administrativos, salvo disposición expresa en contrario.

A tenor de lo expuesto, solo cabe concluir que al momento del dictado de la resolución apelada -de fecha 21/12/2017-, las facultades del Fisco determinar el Impuesto a las Ganancias período 2010 no se encontraban prescriptas; y por lo tanto corresponde rechazar el planteo formulado por la actora, con costas.

IV- Que en este punto, cabe tratar la defensa relativa a la supuesta arbitrariedad en la denegación de pruebas en sede administrativa.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, habiendo la actora podido ofrecer

prueba en esta instancia (vide fs. 441 vta./442 vta.), corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la recurrente (Fallos: 247:52).

V- Que según surge de las constancias administrativas, la recurrente declara desarrollar cono actividad principal, el servicio de transporte pluvial y lacustre de carga, y como otras, el servicio de transporte marítimo N.C.P.; venta al por mayor de combustible, lubricantes, leña y carbón, excepto gas licuado y combustibles y lubricantes para automotores; servicios para la navegación; y construcción y reparación de buques. Además, cabe señalar que cierra sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Durante el transcurso de la fiscalización, se requerió a la aquí actora diversa documentación con el fin de establecer su situación fiscal, constatándose que en los períodos fiscales bajo análisis (2010, 2011 y 2012) se había deducido impositivamente montos significativos en concepto de “Diferencia de Cambio” provenientes de préstamos celebrados con su firma controlante Cedarino SL, radicada en España. De los instrumentos acompañados se observa que en el año 2012, el capital social de UABL S.A. estaba distribuido de la siguiente manera: Cedarino SL con un 96,66% y la sociedad Thurston Shipping Inc. con un 3,34%.

Con relación al pasivo mantenido con Cedarino SL, se aportaron copias de los contratos de préstamo de dinero de fechas 28/11/2008, 15/09/2010 y 15/09/2011 como así también adenda del contrato citado en primer término y cartas emitidas por la tomadora y entregadas a la invocada prestamista, donde obra solicitud de distintos montos en dólares, con referencias a las líneas de crédito mencionadas (vide fs. 526 a 560, Cuerpo Principal N° 3).

Que del detalle de los contratos celebrados entre Cedarino SL y la aquí recurrente se observa lo siguiente:

-a) el acuerdo fechado el 28 de noviembre de 2008 fue previsto hasta un monto tope de U$S 15.000.000, siendo su plazo máximo de utilización el 31 de octubre de 2009. Posteriormente se firmó una adenda con fecha 28 de octubre de 2009, en la que se pactó un nuevo plazo máximo (31/10/2010), coincidiendo ello con lo reflejado en los Estados Contables correspondientes al ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2012. Asimismo, en los estados contables de Cedarino SL surge que al 31/12/2012 se había desembolsado la totalidad del monto disponible estipulado en el contrato (fs. 526/533 y fs. 1887, Cpo. Principal N° 3 y N°10, respectivamente).

-b) a través del instrumento firmado el 15 de septiembre de 2010, se estableció un monto de hasta U$S 10.000.000, previendo un plazo máximo de utilización al día 31 de julio de 2011. Según nota a los Estados Contables al 31 de diciembre de 2012, por un lado la fecha que figura como de celebración es del 12 de agosto de 2010 y por otro, se destaca que la sociedad controlante desembolsó al 31/12/2012, un monto total de U$S 2.575.000 del estipulado en el contrato (fs. 538/549 y 1887 Cuerpos Principal N° 3 y N° 10, respectivamente).

-c) En lo que atañe a la línea de crédito suscripta el 15 de septiembre de 2011 por hasta un monto de U$S 15.000.000, el plazo máximo de utilización se acordó al 31 de diciembre de 2013. Según nota a los Estados Contables al 31 de diciembre de 2012, la sociedad controlante desembolsó al cierre de ese ejercicio un préstamo total de U$S 2.850.000 (vide fs. 550/557 y 1887, Cuerpos Principal N° 3 y N° 10, respectivamente).

Que entiendo pertinente referirme a las condiciones y requisitos que el Fisco remarcó como coincidentes en todos los contratos.

En lo que hace al objeto, se acordó que “La línea de crédito deberá ser destinada por la deudora a la adquisición de bienes de uso (inversión de activos no financieros) (…). El acreedor podrá requerir, en cualquier momento, que la deudora acredite el efectivo uso de los fondos desembolsados, bajo la línea de crédito de acuerdo al destino previsto en este Artículo” (artículo 3.1 de los contratos). Asimismo, se estableció que los fondos objetos de las

líneas de crédito serían desembolsados en tramos y a pedido de la deudora, formalizándose la solicitud de desembolso mediante una nota dirigida al acreedor (artículo 1.4).

En todos los contratos se estableció que los préstamos otorgados devengaban intereses compensatorios del 6% anual sobre saldos impagos y punitorios equivalentes al 50% de los accesorios compensatorios. Con relación al plazo de amortización, las partes acordaron que las sumas desembolsadas debían ser devueltas por la deudora al acreedor, junto con los accesorios compensatorios a la fecha de vencimiento, pudiendo las partes prorrogar dicha fecha de común acuerdo. En igual sentido, también se pactó la posibilidad de prolongar las fechas de vencimiento de las tres líneas de crédito (que se habían fijado el 31/05/2013, 31/08/2014 y el 31/08/2016).

Por su parte, en el art. 3.2. se estableció que la deudora no podía cancelar todo o parte de cualquiera de los créditos antes de transcurridos los dos años del desembolso de cada uno de ellos. Asimismo en la cláusula 6.1, se previó que en caso de mora de la deudora, el acreedor quedaba facultado para dar por revocada la correspondiente línea de crédito, sin responsabilidad alguna para Cedarino SL, quien quedaba liberado de respetar las condiciones establecidas, caducando automáticamente y de pleno derecho la disponibilidad de la línea de crédito y todos los plazos no vencidos, a su vez que tornaba exigibles el pago total de los créditos vigentes y accesorios, sin necesidad de requerimiento alguno.

Sobre las garantías, en el artículo 7.1 se enumeraron las características de la recurrente, en cuanto a su capacidad para endeudarse, la validez legal para su funcionamiento, que no se hallaba en situación de incumplimiento de ningún acuerdo o contrato que sea parte y que no tenía litigios pendientes que pudieran afectar su solvencia.

Que en cumplimiento a nuevos requerimientos efectuados por el Fisco, la actora aportó registraciones contables de ingreso, devolución de capital y documentación sobre el devengamiento de los intereses; y aportó copia de Asamblea Extraordinaria N° 49 donde constaba el aumento de capital operado en el período fiscal 2013 (fs. 563/564 y 573/621 Cuerpos N° 3 y 4° de los antecedentes).

Que por otro lado, la apelante señaló a la fiscalización que “En el año 2013 no hubo ingreso de divisas de UABL Paraguay S.A. que haya sido aplicado para cancelar deudas con Cedarino. El ingreso de fondos en la cuenta desde la cual se paga a Cedarino no proviene de liquidación de divisas de UABL Paraguay S.A.” (vide fs. 677 Cpo. Principal N° 4). Que a su vez, aportó nota con el detalle de los pagos efectuados en concepto de cancelación del préstamo contraído con la firma controlante Cedarino SL, realizados a través de una cuenta bancaria de la entidad Multifinanzas S.A., indicando que todos los pagos correspondían a capital y no a intereses por lo que no correspondía efectuar retenciones en concepto de Impuesto a las Ganancias por beneficiarios del exterior. Que de la documentación acompañada se observan pagos entre los meses de junio y octubre de 2013 que totalizan la suma de U$S 15.000.000, equivalente a $ 85.173.120 (fs. 1542/1543, Cpo. Principal N° 8), además de órdenes de pago, resúmenes bancarios con el débito respectivo, comprobantes de liquidación de divisas para efectuar las transferencias al exterior y notas solicitando a la entidad pagadora la aplicación de los pagos.

Que, por otro lado, se evidencia que en los meses de junio y septiembre de 2013, la aquí actora recibió aportes de capital para futura suscripción de acciones de la firma UABL Paraguay SA, empresa vinculada, por un monto de $ 81.171.412. Posteriormente, con fecha 28 de noviembre de 2013, por Asamblea Extraordinaria de Accionistas de UABL S.A. dispuso el aumento de capital social de $ 61.539.947 a $ 142.711.359 mediante la emisión de 81.171.412 acciones ordinarias nominativas no endosables de valor nominal 1 y de 1 voto por acción. Que según el Informe de Precios de Transferencia del ejercicio cerrado al 31 de diciembre de 2013: “El mencionado aumento de capital social fue suscripto e integrado en su totalidad por UABL Paraguay mediante la capitalización de los aportes irrevocables (…) Al respecto del financiamiento de sus operaciones, y en particular con el objeto

fundamental de adquirir bienes de uso, cabe mencionar que la Compañía suscribió tres contratos de línea de crédito en los años 2008, 2010 y 2011 con Cedarino, compañía vinculada del exterior. Durante el ejercicio bajo análisis, la Compañía canceló el capital correspondiente al primero de dichos contratos, adeudando al 31 de diciembre de 2013 los intereses correspondientes (fs. 2061, Cpo. Principal N° 11).

Analizados los Estados de Flujos de Efectivos de los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012, se evidencia que en dichos períodos no hubo desembolsos en concepto de capital y, si bien los intereses se habían devengado contablemente, tampoco se habían cancelado hasta el cierre del año 2012. Que ello quedó acreditado con el hecho de que la actora no dedujo impositivamente los intereses devengados e impagos en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias períodos 2010 a 2012, lo que –según el Fisco- resultó una clara demostración de la no cancelación de los mentados accesorios.

A su vez, el organismo remarcó que si bien en 2013 se canceló la totalidad del primer mutuo contraído, ello fue a raíz de la inyección de capital recibida de parte de UABL Paraguay S.A. que se convirtió en su principal accionista.

Finalmente, debe destacarse que el Fisco expone que de la visualización de los Estados Contables correspondientes al período fiscal 2014, se desprende que los préstamos correspondientes a las restantes líneas de crédito seguían impagos en su totalidad (fs. 1845, Cpo. Principal N° 10 ant. adm.).

VI- Que sentado ello, corresponde analizar el criterio del Fisco en el que sustenta el ajuste bajo examen.

Que del análisis de los contratos aportados, surge los mismos justificarían los préstamos en dinero otorgados por la sociedad controlante. Que al pie del contrato de fecha 28 de noviembre de 2008 se visualizan las firmas de las partes y la fecha del instrumento, y aunque no conste el lugar de celebración, lo cierto es que se consignan los domicilios de la prestamista y de la prestataria. Que en los contratos celebrados en los años 2010 y 2011, por los que se otorgaron nuevas líneas de crédito bajo el formato de carta oferta, se colocó como lugar de celebración Madrid (España), sin certificación consular de ningún tipo. Que con relación a la acreditación de la personería de los firmantes, el organismo puso de relieve que no se identificó el documento de identidad de ninguno de ellos. Así, el Fisco señaló que los contratos aportados, carecieron de fecha cierta, firmas certificadas como asimismo de certificación consultar en las dos últimas líneas de crédito celebradas.

Que se destacó como relevante que la necesidad de solicitud de los mentados préstamos, no fue tratado en Actas de Asamblea ni en Actas de Directorio por parte de los máximos órganos de administración y dirección de UABL S.A., siendo ello significativo en razón de la magnitud de los mismos. Que asimismo, se resaltó lo extenso del plazo de devolución fijado, considerando que sin haberse devuelto el capital ni los intereses pactados, se otorgaron dos créditos adicionales en los años 2010 y 2011 y por montos significativos, solicitándose los desembolsos con una simple nota.

Que también se observó que la empresa no podía haber obtenido un préstamo en similares condiciones con partes independientes, ya que el pasivo superaba al patrimonio neto hacia 2012, no se extendieron garantías reales que resguardaran al prestamista, no se abonaron intereses, la empresa presentaba recurrentes quebrantos y según el estudio de precios de transferencia realizados la tasa pactada se encontraba muy por debajo de la mediana analizada evidenciando una preferencia en la tasa de interés estipulada.

Tampoco se dio cumplimiento a la cancelación de los intereses punitorios ante la falta de pago los compensatorios y del capital al vencimiento del 31 de mayo de 2013, incumpliendo el art. 2.2 del contrato de fecha 28 de noviembre de 2008 que estipulaba en caso de falta de pago, a su vencimiento de todo o una porción

del crédito, o de sus intereses compensatorios o de cualquier otro importe debido por la deudora bajo el contrato, que correspondía pagar en adición y con independencia de los pagos debidos en concepto de capital y de intereses compensatorios, y sin perjuicio de las demás consecuencias previstas en el contrato, intereses punitorios equivalentes al 50% de los compensatorios, sobre las sumas adeudadas desde la fecha de mora hasta el día de su efectivo e íntegro pago.

Además se analizó el esquema societario relacionado con la recurrente. Ello así, surge la vinculación directa o indirecta que existe entre UABL S.A., UABL Paraguay S.A. y Cedarino SL de España y sus accionistas (vide fs. 2167, Cpo. Principal N° 11).

Que los accionistas de la responsable al momento del otorgamiento de los pretendidos préstamos eran Cedarino SL con un 96,66% y la sociedad panameña Thurston Shipping Inc. con un 3,34%. A su vez, la empresa española era controlante en un 97,50 de UABL Paraguay SA que se constituyó en nueva accionista mayoritaria de la recurrente, efectuando el aporte de capital en 2013, mediante el cual se generaron los montos necesarios para cancelar el primer préstamo de U$S 15.000.000 otorgado por Cedarino SL de España a UABL. Que con la devolución de este crédito, se modificaron las participaciones accionarias, incorporándose UABL Paraguay S.A. con un 74,02% y pasó a poseer Cedarino SL el 25,12% y Thurston Shipping Inc. el 0,86%.

Que según el organismo, con relación a la devolución del primer préstamo a Cedarino SL, los fondos volvieron a ingresar a la recurrente vía UABL Paraguay S.A. controlada precisamente por aquélla. Así, se considera que dadas las participaciones societarias, los fondos devueltos a Cedarino SL provienen de un aporte de capital indirectamente efectuado por esa firma, evidenciándose que todo se desarrolla dentro del mismo grupo económico y con la casi exclusiva intervención de Cedarino SL en forma determinante con lo cual sumado a las irregularidades constatadas, la operatoria no se ajustó a los préstamos de dinero. Sobre la base de lo relatado, concluyó que los préstamos invocados con la vinculada española desde su origen resultaron ser verdaderos aportes de capital, no correspondiendo la deducción de la diferencia de cambio generada por el mantenimiento de dichas deudas en los balances para fines fiscales de los períodos 2010 a 2012.

Es así que, con sustento en el art. 2 de la ley de rito fiscal, se impugnaron las diferencias de cambio contables en las declaraciones juradas de los períodos mencionados, ya que al considerar que no se trataba de un pasivo, como fuera expuesto por la recurrente, resultaban inaplicables los arts. 68 y 97 inc. c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y arts. 97 a 99 de su Decreto Reglamentario, respecto al tratamiento impositivo de los créditos y deudas en moneda extranjeras por aplicación del revalúo anual.

VII- Que corresponde resolver entonces si las líneas de crédito contabilizadas por UABL SA provenientes de una sociedad controlante, constituyeron una forma de financiación interna (aportes de capital) o por el contrario, una forma de financiación externa (pasivo).

Cabe puntualizar que en el caso del aporte de capital, los accionistas asumen los riesgos de la inversión y el capital aportado se retribuye mediante el pago de dividendos con los beneficios que la sociedad genere; mientras que en el supuesto de endeudamiento, la recurrente obtiene pasivos cancelando el capital invertido en tiempo y pactado, remunerando a los acreedores por el riesgo asumido de los fondos prestados con el pago de intereses. Dicho incremento de endeudamiento origina la deducción de intereses y diferencias de cambio afectando el balance impositivo.

Que como principio general aplicable en la especie, los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan solo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus

conclusiones (conf. CSJN in re “Sopes Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas” y sentencia del 12-2-87, “Stamei S.R.L. c/Universidad Nacional de Buenos Aires” sentencia del 17/11/87, entre otras).

Como se indicara el Fisco Nacional basa el ajuste en el principio de realidad económica previsto en los ya citados arts. 1º y 2º de la ley de rito fiscal. Al respecto se ha sostenido que “para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 2° de la ley 11.683). Ello, en consonancia con el principio de la realidad económica, al que alude el art. 1º del citado ordenamiento” (Fallos: 328:130, “Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe v. Dirección General Impositiva”, del 22/2/2005). Y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes.

En igual sentido se ha dicho que “sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la 'realidad económica', su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regula concretamente la realidad tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad (...), supondría paralelamente un serio menoscabo al de seguridad jurídica (...), e importaría prescindir de la 'necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria' (…)” (CSJN, Fallos: 319:3208, "Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12.463-I) v. Dirección General Impositiva”, del 27/12/1996).

Cabe poner de resalto que el Fisco Nacional no impugna la existencia de acreditación de fondos en cabeza de la actora de los giros provenientes de Cedarino SL, ni la aplicación de los mismos, transitando la impugnación sobre el carácter de la financiación realizada (cfr. fs. 22 vta. de la resolución apelada), desestimando expresamente el accionar de la recurrente y de Cedarino SL desde la perspectiva de las normas anti fraude (vide fs. 23 de autos).

Sentado ello, con relación al contrato de línea de crédito por un monto máximo de hasta U$S 15.000.000 identificado como Tramo N° 1, Cedarino SL se evidencia que se desembolsó la totalidad de los fondos; con relación al Tramo N°2 en el que se acordó un tope de U$S 10.000.000, se dispusieron U$S 2.575.000; mientras que por el Tramo N°3, previsto por hasta U$S 15.000.000 se desembolsaron U$S 2.850.000.

Que de la pericia contable producida en autos, ambos expertos son coincidentes en la existencia de cancelaciones de saldos de UABL S.A a Cedarino SL en conceptos de capital de los Tramos N° 1 y 2° de las líneas de crédito ocurridas en los años 2013 y 2014 (vide fs. 742/743), lo cual implica desestimar la noción de falta de intención de devolución de fondos y la falta de vocación de permanencia de éstos que caracteriza a los aportes de capital. Que en este sentido y conforme lo dictaminado por la Procuradora General in re “Transportadora de Energía SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo” de fecha 29 de junio de 2017 cuyos fundamentos y conclusiones es compartido por nuestro Más Alto Tribunal mediante el fallo recaído en dicha causa con fecha 26 de diciembre de 2019, respecto de una operatoria que guarda similitudes a la de autos, la existencia de pagos obligarían -cuanto menos- a segmentar la recalificación de los contratos cuestionados, tomando como mutuo la parte en que fue cancelado, y como aporte de capital la restante, ello desde la lógica del Fisco que el mentado dictamen no comparte.

Que a su vez en los Estados Contables de la firma recurrente y de Cedarino SL (estos últimos debidamente protocolizados) aportados como documental en los Anexos IV y V del recurso incoado, surge la consideración de las líneas de crédito como deudas financieras en el caso de la actora y en carácter de acreedora de parte de la sociedad española (vg. fs. 172 y 278 vta., respectivamente). Que en caso de los aportes de capital de UABL SA

también se encuentran referidos, haciendo mención a la Asamblea que los aprobó durante el ejercicio 2013, lo que dota de asidero al planteo de la apelante en cuanto a que cuando tuvo la verdadera intención de formalizar un aporte de capital, se cumplió con los requisitos legales correspondientes (cfr. fs. 433 vta.).

Que en el caso de la documental relativa a Cedarino SL, además de lo expuesto en el párrafo precedente, se observa que dentro del giro normal de la compañía se otorgaban líneas de crédito similares a las entabladas con UABL, con otras partes vinculadas del grupo económico (Sernova S.L.U, vg. vide fs. 278 y 363).

Que cabe adentrarse en lo expuesto por el acto cuestionado en cuanto a que la empresa no podría haber obtenido fondeo por partes independientes en virtud de los problemas económicos que afrontaba (vide fs. 15 de autos). Al respecto, la jurisprudencia tiene dicho que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares (Fallos 335:131) e incluso omitirse estipulaciones tales como la constitución de garantías para el caso de incumplimientos en los pagos, lo cual ocurre en autos (conf. Sala III de la CNACAF, doctrina de la causa “Formex S.A. TF 31754-I c/ DGI”, sent. del 07/03/14).

En esa misma línea, la Sala IV de la Alzada in re “Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11 de agosto de 2015 en el que se confirmara el fallo de la Sala “A” de fecha 3 de junio de 2014 en el cual esta juzgadora intervino como Vocal Subrogante de la 2° Nominación, invocó el comentario 1.11 del Capítulo I, de la publicación “Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias 2010”, en cuanto expresa que “la aplicación del principio de plena competencia encuentra una dificultad práctica en el hecho de que las empresas asociadas pueden involucrarse en operaciones que las empresas independientes no llevarían a cabo. Estas operaciones no tienen que estar necesariamente motivadas por la elusión fiscal, sino que pueden darse porque, al operar entre sí, los miembros del grupo multinacional se enfrentan con circunstancias comerciales diferentes a las que se enfrentarían las empresas independientes”.

Por su parte, el comentario 1.54 expresa que “en las relaciones comerciales entre empresas independientes, las diferencias de intereses entre las partes asegura que normalmente sean ellas mismas quienes velen por el cumplimiento de los términos del contrato, que sólo se ignorarán o modificarán si resulta de interés para ambas. Esta divergencia de intereses puede no existir en el caso de las empresas vinculadas, por lo que es importante examinar si el proceder es conforme con las condiciones del contrato, o si este indica que no se han seguido o que son simuladas”.

Que además, la circunstancia de que UABL no podía obtener fondeo se encuentra desmentida al observar que surge de los estados contables aportados como documental (vide fs. 172 de autos), que la recurrente invocó como deudas financieras líneas de crédito con las empresas Ultrapetrol S.A (el 26/06/12) e Inversiones San Isidro S.A. (06/11/12), las que fueron canceladas en su totalidad (capital e intereses) durante 2013, circunstancias que fueron ignoradas por el Fisco pese a haber contado con esas registraciones durante la inspección que derivó en el acto apelado.

Que siendo el ente recaudador quien se coloca en la posición de considerar simulado el acto, es tal organismo el que provisto de la prerrogativa inquisitoria suficiente, debe arrimar a la causa la demostración de qué parte de la operación realizada no se ajusta a la realidad (CNFed. Cont. Adm. - Sala III - "Eli Lilly Interamérica - Suc. Argentina - 12/10/1995). En efecto del mero y eventual incumplimiento de un acuerdo, no puede derivar, sin considerar las circunstancias de cada caso, en una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto como lo pretende el Fisco Nacional en autos, ya que ello importaría, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen,

siendo ello contradictorio al principio de realidad económica con el que se intenta sustentar el acto apelado.

Que por lo expuesto, cabe concluir que la recalificación en aportes de capital efectuada por el Fisco Nacional de las líneas de crédito otorgadas por Cedarino SL a UABL S.A. resulta improcedente, correspondiendo entonces revocar el ajuste practicado, con costas a la vencida. Por la forma en que se resuelve se torna abstracto el tratamiento del resto de los demás agravios planteados.

IX- Por todo ello voto por: 1) Rechazar el planteo de prescripción articulado por la actora, con costas y 2) Revocar en todas sus partes el acto apelado, imponiendo las costas al Fisco Nacional.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al relato de los antecedentes efectuado en los Considerandos I a III del voto de la Vocal Instructora, así como el rechazo del planteo de prescripción que se propone en el Considerando IV.

Que adhiere también a la decisión que allí se propicia por los fundamentos expuestos en los Considerandos VI a VIII.

El Dr. Martín dijo:

1. Que en las presentes actuaciones se debate si los fondos ingresados a UABL S.A. provenientes de tres líneas de crédito otorgadas por CEDARINO SL (empresa española), responden a auténticos préstamos entre ambas, tal como convinieron y documentaron o por el contrario se trata de verdaderos aportes de capital, como sostiene el Fisco Nacional.

Que si bien, como se verá en detalle más adelante, se han convenido intereses compensatorios y punitorios por el uso del capital, el único impacto impositivo que se ventila aquí es el cómputo -en el balance impositivo del Impuesto a las Ganancias- de las diferencias de cambio negativas, como resultado de la variación del tipo de cambio entre la recepción de los fondos y la devolución de los mismos o su revaluación anual –incluye capital e intereses, adeudados-, atento que la empresa no ha deducido intereses por dicha operatoria.

Que no está controvertido que los fondos efectivamente ingresaron a la empresa, como tampoco que los mismos fueron retornados a CEDARINO S.L, en la porción que ambas partes y el Fisco Nacional reconocen como cancelada.

Que la evidencia del traslado de fondos no resulta suficiente para calificar la operatoria tal como fuera documentada. Además de las diferencias ya conocidas entre un capital ajeno y un capital propio, se destaca la distinción y el impacto impositivo que genera en cuanto se permite, en principio, la deducción de intereses y diferencias de cambio disminuyendo la base imponible en el primer caso –capital ajeno-, no siendo posible en el segundo –capital propio-. Dicha trascendencia obliga a un análisis minucioso de los hechos producidos, dado que su instrumentación no puede quedar al libre albedrío, sino que debe ser sustentada por la realidad que la circunda.

Que la actora junto con su acreedora han implementado y estructurado la cesión de fondos mediante diversos contratos de préstamos de dinero, fijando en todos ellos una tasa de interés compensatorio del 6% anual con más un eventual interés punitorio equivalente a un 50% del compensatorio; plazos para utilizar la línea de créditos; plazos mínimos de devolución del capital; época de pago de los intereses; compromiso de exhibir la aplicación de los fondos -de ser requerido-; entre otras cláusulas.

Que formalmente, su puesta en práctica se ha documentado y no se cuestiona el bien físico que se intercambia –dinero-, sin embargo el Fisco Nacional plantea que las condiciones contractuales que se fijen deben respetar la regla del "operador independiente", concretamente la transacción debe lucir como si hubiera sido realizada entre partes independientes, ya que de no ajustarse a ese criterio, la operación perdería transparencia formal y daría lugar a interpretar que en rigor el contrato en esas condiciones nunca pudo haberse realizado entre terceros independientes y por ende sus características reales inducirían a la existencia de un aporte de capital.

Que a estos fines cabe destacar que al momento de la celebración de los contratos, la firma CEDARINO SL (española), ostentaba el 96,66% en el capital en UABL S.A. siendo fundamental este vínculo para analizar el concepto de "diferencias de cambio", sin olvidarse que se encuentra latente y vinculada íntimamente la oportuna deducción de los intereses devengados, aún no cancelados y que no fueran computados en el balance impositivo. En base a ello cabe analizar los hechos que rodean a la operatoria.

Que respecto del movimiento de fondos y de las partes intervinientes, se observó que UABL S.A. (controlada) recibió los fondos de CEDARINO S.L. (controlante-96,66%) la que a su vez poseía el 97,50% de capital en UABL Paraguay, siendo esta última la que pasó a ser la aportante de capital en UABL S.A. Sin perjuicio de ello con posterioridad al otorgamiento de los créditos y los aportes de capital, las participaciones en UABL S.A. pasaron a ser: a) CEDARINO SL – 25,12% Y B) UABL Paraguay 74.02%.

Que entre sus agravios UABL S.A. considera que el devengamiento de intereses contemplado en el contrato de préstamos es incompatible con un aporte de capital, tal como considera el Fisco Nacional.

Al respecto no hay duda de tal aseveración en el plano formal, sin embargo esos intereses comenzaron a devengarse en el año 2009 y al 31 de diciembre de 2016 aún se mantenían impagos, con lo cual tal primera circunstancia producida por la propia empresa y su acreedora, conducen a vislumbrar que tal devengamiento solo tiene efectos documentales. A ello hay que sumar que al 31 de diciembre de 2016 también se adeudaba el tercer tramo de la línea de crédito que fijaba el 31 de agosto de 2016 como fecha límite para su devolución.

Que otro de los agravios que presenta la actora es que las operaciones de crédito deben ser analizadas al momento de su constitución y no 2 o 5 años después, sin embargo disiento con dicha postura ya que ello permitiría analizar solo la documental inicial sin contemplar los comportamientos y efectos posteriores, como es a) el no pago de intereses que en algunos casos llega a superar los 7 años; b) la devolución de capital, con un aporte que proviene del mismo grupo económico; c) Sin perjuicio de la falta de avales y garantías a pesar de las dificultades para de devolución y de todas las observaciones realizadas por el Fisco Nacional. Al mismo tiempo se incluye una cláusula restrictiva donde no se permite al deudor devolver los fondos dentro de los dos años de su desembolso.

Que la resolución apelada señala que según el estudio de precios de transferencia la tasa pactada se encuentra muy por debajo de la mediana analizada evidenciando una significativa preferencia en la tasa de interés estipulada. Con relación a ello se observa en el Anexo IX presentado por la empresa si bien con efectos para el año 2013 pero con idéntica tasa aplicable 6% (fs. 2076 aa) – Resultado de los métodos aplicados A. PRESTAMOS DEL TOMADOR – Tasas comparables utilizadas, 12,79%, 13,84% y 12,90%. Rangos intercuartiles. Superior 13,54%, Mediana 12,90% e Inferior 12,25%. Esta comparación denota la fijación de una tasa de interés no acorde con las tasas de referencia y advierte sobre su carácter preferencial, no utilizable con terceros independientes. Este elemento no puede incluirse dentro de los aspectos formales que esgrime la actora para flexibilizar los criterios entre partes vinculadas.

Que al mismo tiempo tampoco puede admitirse el argumento que el pago de capital por el préstamo –primer

tramo- no fue realizado desde la misma cuenta que recibió los aportes irrevocables por parte de UABL Paraguay, constituyendo un muy débil sustento ya que de admitirse sería muy sencillo desvirtuar o simular una operación. Cualquiera se encontraría en situación de implementar una triangulación entre cuentas y sin más quedaría justificada la operación. Ello demuestra que los indicios para contrarrestar una mera instrumentación a fin de acercarse a su verdadera esencia –realidad económica-, requiere de la acumulación -una a una- de evidencias y desde ya en ningún escenario encontraríamos un documento entre las partes que dijera que el préstamo se instrumenta como tal pero en esencia es un aporte de capital.

Que comparto con la actora que los actos celebrados entre empresas vinculadas deben ser analizados bajo parámetros más laxos que los que se utilizarían para analizar operaciones entre partes independientes. Sin embargo, esa afirmación podría estar reservada a cuestiones formales, atento que a los efectos de evitar la simulación de operaciones o caracterizaciones ajenas a la realidad, justamente deben hacerse más estrictas las verificaciones y pruebas funcionales en torno de comprobar el cumplimiento del principio del “operador independiente”. Una laxitud en esta labor iría en contra del propio principio que justamente requiere una estrictez comparativa.

Que si bien la empresa no dedujo los intereses devengados, que por concepto general resultan deducibles, en virtud de que los mismos no fueron abonados (ex art. 18 t. vigente LIG), al mismo tiempo pretende hacer valer por vía de una instrumentación que no se condice con la realidad ni con su comportamiento frente a la transacción, el cómputo de diferencias de cambio que disminuyen indebidamente la base imponible del impuesto.

Que no resulta un elemento probatorio sino que por el contrario constituye una evidencia circular, que la acreedora haya otorgado otras líneas de crédito en similares condiciones a empresas **vinculadas**, ya que lo que debió demostrar es que lo hacía con empresas independientes.

Que todas las evidencias colectadas permiten formarme opinión respecto de la existencia de desembolsos de dinero por parte de CEDARINO SL en favor de UABL S.A. que deben ser caracterizadas a los fines del Impuesto a las Ganancias como un aporte de capital, no resultando en consecuencia deducibles las diferencias de cambio que pudieran generarse hasta la fecha de devolución o revaluación anual.

2. Que con relación a la sanción aplicada calificada como omisión al pago de impuestos, considero que habiéndose cumplido las condiciones objetiva y subjetiva para su procedencia y habiéndose fijado bajo los parámetros del artículo 45 de la Ley Procedimental, voto por confirmar la resolución que la aplica.

3. Que adhiero al voto de la Vocal Instructora, en cuanto rechaza el planteo realizado por la actora en el que solicitaba que se hiciera lugar a la prescripción de facultades y acciones por parte del Fisco Nacional para dictar el acto administrativo apelado.

4. Que en consecuencia voto por confirmar la resolución apelada, en todos sus términos, con costas.

Del resultado de la votación queantecede, por mayoría;

SE RESUELVE:

1) Rechazar el planteo de prescripción articulado por la actora, con costas.

2) Revocar en todas sus partes el acto apelado, imponiendo las costas al Fisco Nacional.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $55.112 (pesos cincuenta y cinco mil ciento doce) equivalente a 8,52 (ocho con 52/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $137.780 (pesos ciento treinta y siete mil setecientos ochenta) equivalente a 21,30 (veintiuno con 30/100) UMA, los que quedan a cargo del la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido en el punto I, conforme Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4)Regular los honorarios de la Dra. Marina Noelia Veczan y los Dres. Felipe Carlos Stepanenko y Agustin Isola, por sus actuaciones en autos en el caràcter de coapoderada/copatrocinante, copatrocinante y coapoderado, en las sumas de $1.692.816 (pesos un millón seiscientos noventa y dos mil ochocientos dieciséis) equivalente a 261,72 (doscientos sesenta y uno con 72/100) UMA, $229.633 (pesos doscientos veintinueve mil seiscientos treinta y tres) equivalente a 35,50 (treinta y cinco con 50/100) UMA y $6.468 (pesos seis mil cuatrocientos sesenta y ocho) equivalente a 1,00 (uno con 00/100) UMA, respectivamente, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplida y el resultado obtenido en el punto II, conforme Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5) Regular los honorarios del contador Alejandro Sires por su desempeño en autos como perito contador designado a propuesta de la actora en el importe de $472.953 (pesos cuatrocientos setenta y dos mil novecientos cincuenta y tres) equivalente a 73,12 (sesenta y tres con 12/100) UMA, el que queda a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y la labor pericial realizada conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Acordada N°28/2021 (9/12/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

6) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:30:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:56:35 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:57:32 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.28 12:57:33 -03:00