República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-27884229-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Marzo de 2022

Referencia: P & G Holding. Sentencia

En el día de la fecha, se reúnen los Dres. Laura A. Guzmán (Vocal titular de la Vocalía de la 2da Nominación) y Rubén A. Marchevsky (Vocal titular de la 3ra Nominación) para resolver el EXPTE. Nº 30.327-I, caratulado: **"P&G HOLDING COMPANY S.R.L."** (y acumulados N° 31.873-I, "P&G HOLDING COMPANY S.R.L." y 33.624-I, "PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L.").-

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 136/188, 392/441 y 559/606 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI y por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza, de fechas 26 de septiembre de 2007, 22 de mayo de 2008 y 23 de febrero 2010, respectivamente. Por las primeras de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, con más los intereses resarcitorios y se aplicó multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, respecto al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002.

Asimismo, a través de las Resolución N° 05/10, se determinó de oficio la obligación tributaria de la firma PROCTER & GAMBLE ARGENTINA S.R.L. en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, con más los intereses resarcitorios y se aplicó multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Efectúa, en principio, una descripción de los antecedentes que dieron lugar al dictado de las resoluciones apeladas.

Con relación al primero de los ajustes efectuados por el organismo fiscal, señala que el 31 de marzo de 1998 la empresa P&G Holding celebró un contrato de préstamo con Procter & Gamble Financial Services (Irlanda), recibiendo en dicha fecha la suma de US$ 106.806.000, siendo dicho contrato ratificado por Acta de Directorio N° 4 del 20 de junio de 1998.

Posteriormente, el 30 de junio de 1999, P&G Holding celebró un contrato de préstamo con Procter & Gamble UK por la suma de US$ 115.000.000, cancelando el saldo deudor del préstamo contraído con Procter & Gamble Financial Services (Irlanda) con fecha 14 de julio de 1999.

Señala que el 22 de mayo de 2001, la deuda contraída con Procter & Gamble UK fue transferida a Max Factor KK (Japón), lo que se instrumentó mediante la celebración de un contrato de préstamo por la suma de JPY (yenes) 12.584.000.000, y que el 14 de noviembre de 2004 la última de las firmas mencionadas acordó una cesión del crédito en los siguientes términos: a) el 58,43% (equivalente a JPY 7.352.893.315) fue adquirido por The Procter & Gamble Company (EEUU) y b) el 41,57% (equivalente a JPY 5.231.212.991) fue transferido a Procter & Gamble Industrial S.C.A. (Venezuela).

Finalmente, The Procter & Gamble Company (EEUU) y Procter & Gamble Industrial S.C.A. (Venezuela) acordaron la conversión de la deuda en aportes irrevocables a cuenta de futuros aumentos de capital.

Enfatiza que como consecuencia de dichos préstamos la firma abonó las siguientes sumas en concepto de intereses en los períodos fiscalizados: $ 1.185.071,79 (2002) y $ 812.222,75 (2003), produciéndose también como consecuencias de la devaluación monetaria producida en el país diferencias de cambio vinculadas al saldo adeudado por P& G Holding a dicha fecha, lo que generó un resultado neto negativo, cuya deducción en los períodos fiscales 2002 y 2003 fue practicada en la proporción permitida por la ley de emergencia económica y el art. 17 del Decreto 2568/02.

Explica que el fundamento del ajuste fiscal radica en el hecho que el ente recaudador entiende que los fondos derivados del aporte irrevocable efectuado por la firma The Procter & Gamble Financial Services (Irlanda) en el año 1998 fueron supuestamente aplicados a un fin específico y, en segundo lugar, utilizados para la concreción de un destino que impediría la deducibilidad de los gastos financieros derivados de dicho pasivo; y explica que el mismo sería la adquisición del 50% del paquete de la firma Prosan S.A. (Productos Sanitarios S.A.), cuyo titular era la firma chilena CMPC Productos Tissue S.A.

Argumenta que los conceptos impugnados constituyen gastos financieros realizados por un sujeto empresa que resultan regidos por el principio de universalidad del pasivo, por lo que resultaría imposible, por carecer de sustento jurídico y/o contable alguno, la pretendida afectación patrimonial de dichas erogaciones.

Agrega que los dividendos son la retribución del capital y están gravados por el impuesto a las ganancias y su no computabilidad a efectos de determinar la ganancia neta del accionista que los percibe no puede afectar en modo alguno la deducibilidad de los gastos necesarios para su obtención.

Manifiesta que los gastos financieros derivados de la financiación necesaria para posibilitar la compra de acciones importa un gasto inherente al giro de los negocios de la empresa.

Puntualiza que aún en el caso que se dejaran de lado todos los argumentos anteriores el ajuste resulta improcedente respecto de los períodos fiscales 2003 y 2004, ya que a partir del 31 de enero de 2003 Productos Sanitarios S.A. se transformó en una sociedad colectiva, resultando carente de asidero sostener que los pasivos del rubro supuestamente financiaban la compra de título accionario alguno.

Afirma que la interpretación efectuada por el Fisco Nacional resulta contraria al texto de los artículos 81 de la ley de impuesto a las ganancias y artículo 120 del Decreto Reglamentario.

A su criterio, yerra el organismo fiscal cuando sostiene que el Libro Diario N° 1 refleja la vinculación de los fondos del préstamo en cuestión con la adquisición del 50% del paquete accionario de la firma Prosan S.A. ya que, conforme se demostrará con la prueba pericial contable ofrecida, del Libro Diario N 1 solamente surge el ingreso y egreso de fondos de P&G Holding pero en modo alguno se desprende de dicho asiento que tales fondos fueron aplicados en forma directa a la adquisición del paquete accionario de Prosan S.A.

y, por otra parte, los fondos que ingresaron se aplicaron también al otorgamiento de un préstamo.

Entiende que tampoco surgiría del Libro de Registro de Acciones N° 1 de Productos Sanitarios S.A. la vinculación de los fondos del préstamo en cuestión con la adquisición del paquete accionario de la firma Prosan S.A., toda vez que dicho Registro no puede de modo alguno determinar la forma o modalidad en que la firma se convirtió en accionista de esa compañía y, por ende, no puede concluirse como lo hace el ente recaudador.

En cuando a la nota presentada por la firma, en la cual se reconocería la vinculación antes aludida, señala que allí únicamente se describe el origen de la deuda contraída y menciona parcialmente la finalidad de dichos fondos, pudiéndose observar que también se hace mención al reemplazo del préstamo original con los préstamos celebrados con Procter & Gamble UK Y Max Factor KK, razón por la cual si se aplicara el criterio fiscal de asignación directa, los intereses y las diferencias de cambio impugnadas estarían vinculadas a cancelar un préstamo anterior, es decir a financiar pasivos de la firma P&G Holding.

Explica que el organismo fiscal parte de la premisa de la existencia de vacío legal que requiere la aplicación de normas generales a través de un método hermenéutico, situación que entiende inaceptable, toda vez que los gastos financieros poseen su regulación específica en el artículo 81 de la ley de impuesto a las ganancias y su método de afectación claramente especificado en el artículo 120 del decreto reglamentario, para el caso de obtenerse ingresos exentos o no gravados.

Manifiesta que a diferencia de lo que sostiene la AFIP-DGI, la ley del gravamen reconoce explícita y exclusivamente la aplicabilidad del principio de la universalidad del pasivo en relación a los intereses y diferencias de cambio de los sujetos empresa de forma que sólo admite criterios de vinculación indirecta del gasto con la ganancia gravada.

Expone que como regla general, esta vinculación indirecta se practica a través del método de prorrateo en relación con la ganancia gravada o mediante la utilización de un índice alternativo autorizado por el ente recaudador que refleje adecuadamente la incidencia de los intereses. Agrega que ante la inexistencia de norma específica, el Fisco Nacional debió recurrir inexorablemente al método del prorrateo si es que hubiera determinado que P&G Holding obtuvo ingresos exentos durante los períodos fiscales objeto de la resolución apelada, cosa que no ocurrió en la especie.

Destaca que el principio de universalidad del pasivo implica que el conjunto de las deudas de cualquier ente económico financia la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus activos y que no es posible determinar la medida en que un determinado pasivo o deuda financia a determinado gasto o bien del activo en particular y no otro.

Enfatiza que la afectación directa es impensada en materia de deducción de gastos financieros para el caso de las personas jurídicas, pues la legislación y su reglamento expresamente lo prohíben, siendo entonces ilegal la resolución apelada, toda vez que fundamenta el ajuste en una adecuación directa de gastos financieros.

Agrega que aún en el supuesto que resultara aplicable el método de asignación directa, los intereses y las diferencias de cambio son igualmente deducibles.

Describe que si bien es cierto que el 31 de marzo de 1998 a P&G Holding le debitaron de su cuenta bancaria U$s 256.805.250, no lo es que dicho importe fuera aplicado a la compra del paquete accionario

de Prosan, como lo sostiene la AFIP-DGI, toda vez que esta última se efectuó por U$S 250.000.000, habiendo entregado los restantes U$S 6.850.250 a la referida Prosan en calidad de préstamo por la misma.

Dicha circunstancia –dice- torna inaplicable la asignación directa de los gastos financieros derivados del préstamo en cuestión a la compra del paquete accionario de Prosan, tal como lo pretende la AFIP-DG.

Agrega que, conforme surge de los antecedentes administrativos de la presente causa, el 14 de julio de 1999 P&G recibió U$S 115.000.000 en carácter de préstamo de P&G U.K. que se acreditaron en la cuenta que su representada poseía en el Banco Citibank, en los Estados Unidos. Y que, con fecha 15 de julio de 1999, P&G pagó U$S 114.146.939,42 para cancelar el préstamo con P&G Financial Services de Irlanda, con lo cual extinguió el supuesto pasivo que da origen al ajuste.

Es decir que, en su razonamiento, aun siguiendo el criterio de asignación directa del préstamo que en 1998 P&G recibió de P&G Financial Services de Irlanda a la compra de Prosan, la supuesta relación directa entre dicho préstamo y la compra del paquete accionario de esta última se extingue en 1999, toda vez que el préstamo en cuestión fue cancelado el 15 de julio de 1999.

Recuerda –nuevamente- la posición doctrinaria mayoritaria que sostiene que los gastos financieros no son asimilables a las erogaciones previstas en el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias, por cuanto el artículo 81 inciso a) de la ley del tributo importa una exención para los sujetos empresa y, por ende, la deducción de tales gastos no está sujeta a los límites previstos en el citado artículo 80.

Explica que este criterio rechaza la aplicación de cualquier tipo de limitaciones a la detracción de los gastos financieros, considerando que la regla del prorrateo prevista en el reglamento no debe ser aplicada pues constituye un exceso reglamentario violatorio del principio de reserva de ley en materia tributaria.

En este sentido, señala que cuando el legislador quiso limitar la deducción de intereses introdujo en la ley del impuesto las denominadas reglas de la capitalización exigua o “Thin Capitalization Rules” para la doctrina anglosajona en la materia, y en virtud de las cuales, se centraliza la limitación a la deducción de intereses derivados de deudas contraídas con personas no residentes que controlen a las compañías deudoras en la proporción correspondiente al monto del pasivo que los origina, existente al cierre de ejercicio, que exceda en dos veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha.

En función de lo expuesto, y toda vez que el presente caso no encuadra en la limitación descripta precedentemente, sólo a través de una improcedente aplicación del “principio de afectación patrimonial” se habría podido construir respecto a la contribuyente la fundamentación del ajuste.

Concluye que resulta erróneo el criterio del Fisco Nacional de pretender la afectación directa de los gastos financieros de los sujetos empresa, siendo su obligación respetar el principio de universalidad del pasivo y examinar el caso a la luz de la regla de prorrateo contenida en el artículo 120 del Decreto Reglamentario. Y, si entendía que la aplicación del mismo no era idónea para reflejar la realidad del caso, tenía a su disposición la posibilidad de implementar con carácter general un método indiciario alternativo, tal como lo autoriza el artículo 121 del Decreto reglamentario.

Por otro lado, sostiene que aún en el supuesto que se entienda que resulta aplicable el método de prorrateo en lugar de la teoría de la deducibilidad plena de los gastos financieros, ante la inexistencia de resultados exentos o no gravados durante los períodos fiscales objeto del ajuste fiscal, la totalidad de los gastos

financieros erogados por P&G durante los períodos fiscales bajo examen es deducible.

Seguidamente, señala que el criterio esgrimido por el juez administrativo en la resolución apelada resulta improcedente incluso si se lo examina a la luz de las normas contables aplicables a los gastos financieros. Sobre este punto manifiesta que las disposiciones técnicas excluyen expresamente a los costos financieros del costo de los bienes.

En este sentido, agrega que la Resolución técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas discrimina en materia de costos de los bienes el tratamiento que se le debe otorgar a los intereses, actualizaciones monetarias, diferencias de cambios, premios por seguros de cambio o similares derivados de la utilización del capital ajeno, es decir, los costos financieros.

Entiende que el organismo fiscal yerra al considerar que las normas contables no resultan aplicables a los efectos de dilucidar las cuestiones ventiladas en los presentes autos, por cuanto la circunstancia que las normas de derecho tributario tengan una finalidad diferente a las contables no implica una separación absoluta entre ambas relaciones.

Por ello considera que estas últimas normas resultan armónicas con las disposiciones de la ley del impuesto, estableciéndose en ambos casos que los gastos financieros no siguen las reglas del concepto de gasto general y que se le aplican normas específicas, cuestión que el Fisco Nacional habría omitido por completo.

En otro orden de ideas, señala que los intereses y diferencias de cambio resultan plenamente deducibles pues resultan ser un gasto inherente al giro de los negocios de la empresa.

Entiende que tampoco parece acertado el argumento esgrimido por el ente recaudador en el sentido que las deducciones practicadas por P&G son improcedentes porque la renta que generan las acciones incorporadas a su patrimonio se representa en dividendos y los dividendos tienen la calidad de no computables para la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto.

Sobre el particular, advierte que las acciones de la firma Productos Sanitarios S.A. adquiridas por la firma P&G Holding en el año 1998, son también potenciales generadoras de ganancias por la venta de aquellas, en el ejercicio en que ello ocurra.

Explica que las “rentas no computables” no comparten la naturaleza y características de las rentas exentas o no gravadas, toda vez que los gastos correspondientes a las primeras son plenamente deducibles, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 de la ley del impuesto.

Subsidiariamente, y para el caso que se confirmara el criterio fiscal solicita la aplicación del instituto de las correcciones simétricas, contemplado en el artículo 81, anteúltimo párrafo de la ley 11.683.

Al respecto, sostiene que teniendo en cuenta que en el período fiscal 2001 la firma computó una diferencia de cambio positiva de $ 17.577.552 en relación con los préstamos de referencia, al momento de contestar la vista solicitó al organismo fiscal que si se impugnaba la deducibilidad de los resultados negativos objeto de ajuste, también se debía detraer del ajuste los saldos positivos generados por los mismos conceptos, tal como lo hizo en relación al período fiscal 2003.

Relata que la AFIP-DGI depuró el importe de $17.505.859,03 declarado en concepto de diferencias de cambio, de manera tal que el resultado impositivo ajustado arrojó un quebranto computable de $

18.919,05 que fue trasladado por el ente fiscal al período fiscal 2002, pero sin embargo omitió hacer referencia al importe de $ 1.146.933,75 abonado por la firma como saldo de declaración jurada del año 2001, debiendo haber devuelto entonces a la recurrente el importe de $ 1.146.933,75 pagado en concepto de impuesto a las ganancias.

Cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios porque sólo pueden ser atribuidos a título de culpa o dolo. Debe admitirse que la firma tuvo justificadas razones para creer que la ley de impuesto a las ganancias permite la deducibilidad de los gastos financieros y diferencias de cambio consignado en la resolución apelada.

Con respecto a la multa aplicada correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2002, expresa varios agravios. En primer lugar, sostiene que carecería de fundamentación, toda vez que resulta producto de una instrucción de sumario en donde se le imputaba a la firma haber cometido una infracción tipificada en el artículo 46 de la ley 11.683.

Concluye luego que el juez administrativo a través de la Resolución N° 24/08 descartó la existencia de intención de defraudar al Fisco Nacional y aplicó una sanción culposa tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Señala que conforme surge de los antecedentes y circunstancias obrantes en los antecedentes administrativos en el supuesto que se entienda que la conducta desplegada por P&G Holding encuadra en el artículo 45 de la ley 11683 existe en la especie error excusable que se erige como causal excluyente de punición, no correspondiendo la aplicación de la multa endilgada.

Funda su postura en su obrar diligente y en la aplicación de las normas tributarias de difícil interpretación.

Cuestiona la aplicación del Dictamen 62/03 como fundamentación para acreditar su conducta omisiva por cuanto fue emitido con posterioridad al período fiscal 2002 –período sancionado- y agrega que se trata de una acto de asesoramiento del Fisco, razón por la cual P&G Holding exteriorizó su conducta en torno al tratamiento que debe dispensarse a los gastos financieros en cuestión en el impuesto a las ganancias, cuando no existía el dictamen en cuestión ni ninguna otra opinión del mismo contraría a dicho accionar.

En lo que refiere a la impugnación de la Resolución N° 05/10, la actora comenzó con una descripción de la estructura corporativa de la firma, así como también de los antecedentes administrativos que dieran lugar al dictado del acto administrativo.

Así, señala que P&G Argentina tiene como actividad principal la fabricación de artículos de papel y cartón de uso doméstico, higiénico y cosmético, contando con una importante planta productora de pañales descartables localizada en la ciudad de Villa Mercedes, Provincia de San Luis.

Explica que P&G Holding Company tenía como objeto social, entre otras, la actividad financiera y de inversión, participación en sociedades y la compraventa y/o permuta de toda clase de títulos y a través de la sociedad Productos Sanitarios S.A. era la dueña del 50% de P&G Argentina.

Puntualiza que previo a la crisis del año 2001, la marca de pañales Pampers, producida por la firma en Villa Mercedes, era líder en ventas en el mercado argentino, mostrando el público interés en los productos denominados “premium”, que necesitaban tecnología de punta en maquinarias y procesos de producción.

En dicho contexto, indica, ya en el año 1999, la empresa decidió incluir a la planta de Villa Mercedes centro de la fase inicial del plan de conversión global de las líneas de la tecnología “Joa” a la “Enterprise”, siendo el único caso en toda América latina.

Apunta que dicha iniciativa requería de una readecuación completa del edificio de la planta de Villa Mercedes, de las unidades de soporte, tales como la provisión de absorbente, presurización y aire acondicionado, la compra de costosas líneas de producción y absorber los gastos de viaje de una importante cantidad de técnicos que debían entrenarse en el exterior, entre otros.

Expone que esas inversiones ascendieron a un total de U$S 30.000.000 fueron realizadas por la firma durante los años 2000 y 2001, financiadas con la reinversión de utilidades, préstamos con bancos y, a partir de 1999, por la extensión de los plazos de pago de las regalías debidas a la casa matriz The Procter & Gamble Company.

Continúa argumentando que a partir del último trimestre de 2000 el mercado financiero local comenzó a mostrar signos de inestabilidad, con aumentos de la tasa de interés y reducción de los plazos de repago de los préstamos, cancelando la empresa sus deudas con diferentes entidades bancarias locales.

Destaca que en mayo del año 2001, la casa matriz del grupo anunció la compra de la firma Clairol, una división de Bristol-Myers Squibb dedicada al cuidado del cabello en general y muy especialmente a las pinturas siendo P&G Argentina la candidata principal a absorber las nuevas actividades en nuestro país, lo cual también demandaría la utilización de fondos.

A tal fin, se decidió poner en manos de la operación argentina, con fondos internos del grupo y en mejores condiciones que las que podía ofrecer el mercado, una cantidad de recursos que le permitiría afrontar a P&G Argentina sin sobresaltos, los compromisos y oportunidades antes comentados.

En este entendimiento, sostiene que P&G Holding S.A., que tenía ya en su haber una fuerte deuda en yenes decidió incrementar su capital y recibió en junio de 2001, por parte de Procter & Gamble Industrial SCA, sociedad constituida en Venezuela, un aporte irrevocable de US$ 35.000.000, considerándose ese monto como suficiente para financiar los planes de expansión de P&G Argentina sin necesidad de aumentar el endeudamiento global del grupo a nivel local, siendo dicha suma depositada en la cuenta 3678-1435 de titularidad de P&G Holding Company S.A. en una filial del Citibank de la ciudad de Nueva York.

Señala que con fecha 16/06/01 P&G Argentina celebró un contrato de mutuo con P&G Holding Company S.A., transfiriendo ese mismo día esta última la suma de US$ 35.000.00 a favor de la primera de ellas, los cuales fueron depositados en una cuenta en el banco Citibank de la ciudad de Nueva York de titularidad de P&G Argentina, momento a partir del cual quedaron a su disposición.

Manifiesta que parte de dicha suma se utilizó para cancelar una deuda previa entre ambos que ascendía a US$ 4.653.106,52 mientras que el saldo remanente correspondió al mutuo antes reseñado.

Como resultado de una decisión comercial interna de negocios, dice, en el mismo mes de junio de 2001, P&G Argentina realizó una colocación en un “Sistema Global de Liquidez” (cashpool), administrado por P&G FS, una sociedad constituida en Irlanda, como una alternativa que le daba seguridad rentabilidad e inmediata disponibilidad para afrontar los compromisos financieros a medida que iban surgiendo.

Expone que en noviembre de 2001, ambas partes del mutuo acordaron por instrumento

privado, convertir la deuda generada en pesos argentinos a yenes japoneses, en tanto no era conveniente, desde un punto de vista financiero, mantener un préstamo en pesos en la situación económico financiera que atravesaba el país, y en segundo lugar, porque la prestamista, estaba a su vez endeudada en yenes, y finalmente, debido a que la tasa de interés asociada se ubicaba en rangos cercanos al 2% anual, todo lo cual hacía la operación más beneficiosa y menos onerosa para ambas partes.

Describe que a raíz de la situación económica existente en diciembre de 2001 en nuestro país, P& G Argentina observó que las oportunidades de inversión y negocios en Argentina tenidas en cuenta en oportunidad de concertar el préstamo debían postergarse, y en consecuencia, comenzó a buscar alternativas de colocación de servicios prestados, hasta entonces disponibles en el "Sistema de Gestión de Liquidez", retirando del mencionado "pool" US$ 37.850.000, siendo el incremento atribuido a la acumulación en caja por actividades comerciales de P&G Argentina, importe prestado a Promotora de Bienes y Valores SRL, constituida en México, mutuo que fue posteriormente cancelado el día 14/12/01.

Agrega que en dicha fecha, la empresa suscribió acciones preferidas de Procter & Gamble Limited UK, sociedad constituida en Reino Unido por un total de U$S 37.860.453, inversiones gravadas en cabeza de la firma que oportunamente declaró sujetos al tratamiento impositivo correspondiente.

Finalmente, con fecha 30/06/03 la firma cedió a P&G Holding Company S.A. en concepto de cancelación total del préstamo en yenes contraído en junio de 2001 créditos que la empresa tenía contra P&G Servicios, P&G Inversiones, Procter & Gamble Interaméricas LLC y Productos Sanitarios SC.

Cuestiona uno de los argumentos utilizados por el ente fiscal para desconocer el préstamo. Específicamente afirma que tanto durante la inspección como al momento de presentar el descargo, explicó que efectivamente el préstamo se originó a partir de la decisión a nivel mundial de implementar dichas inversiones en Argentina, las que fueron postergadas por ciertos acontecimientos políticos ocurridos durante el año 2001. Y, puntualiza, que con fecha 25/09/09 en una reunión con el Director Regional y con el Jefe de Revisión y Recursos de la AFIP-DGI no sólo se explicó en detalle los planes de inversión y expansión sino que además se aportó copia de un artículo periodístico publicado en el Diario la Nación que da fe de ello.

Entiende carente de fundamento el cuestionamiento a la conversión de la deuda del pasivo de pesos argentinos a yenes japoneses, pues ello encuentra justificación en factores de economía interna de P&G Argentina, en los factores económicos vigentes en el país durante el año 2001 y en conveniencias atribuibles a P&G Holding Company S.A.

Respecto de la naturaleza del préstamo en cuestión, señala que el propio ente recaudador expresamente reconoció la transferencia de los fondos por parte de P&G Holding Company S.A. a la cuenta abierta en la sucursal del Citibank de Nueva York de la firma, que sucedió en junio de 2001.

Señala que no se encuentra controvertido que los fondos del préstamo fueron transferidos con fecha 15/06/01 de la cuenta 3678-1435 de la sucursal del Citibank de la ciudad de Nueva York de titularidad de P&G Holding Company a la cuenta, de la misma titularidad de P&G Argentina, debidamente registrados contablemente, así como también que tanto el mutuo como su novación fue documentado, se pactaron intereses y la deuda fue cancelada en su totalidad mediante la cesión de créditos en moneda extranjera.

Considera que la ausencia de garantías del mutuo cuestionado no son determinantes bajo el derecho local sobre su existencia, amén de que el ente fiscal omitió considerar que P&G Holding Company S.A. era controlante de un 50% de P&G Argentina y que el resto del paquete estaba en manos de The Procter &

Gamble Company, que a su vez era accionista de P&G Holding, debiéndose tener presente que se pactaron intereses, los que se pagaron junto al capital.

Explica que es público y notorio que empresas de la envergadura de P&G Argentina consiguen financiación en el mercado con terceros independientes, celebrando instrumentos privados con su sola firma, sin ningún tipo de garantías salvo el nombre y reputación de la empresa, sirviendo como prueba de lo señalado el mutuo celebrado entre P&G Argentina y la sucursal del Citibank N.A. de la República Argentina con fecha 14/10/04 por $ 12.000.000, el celebrado con fecha 28/03/05 con la misma institución por $ 28.000.000 o el instrumentado con fecha 14/10/04 con el BBVA Banco Francés por $ 9.000.000.

Reitera que los fondos en cuestión fueron puestos a disposición de P&G Argentina para financiar los planes de expansión de negocios en nuestro país, originalmente previstos para junio del año 2001, produciendo circunstancias excepcionales no previstas ni previsibles ocurridas en el segundo semestre del año 2001, la obligación de derivarlos a inversiones financieras.

Enfatiza que por esta razón decidió invertir los fondos del préstamo en acciones de P&G U.K., activos que no se encontraban sujetos a los riesgos de confiscación de depósitos que ocurrieron durante el año 2001.

Describe que la inversión en acciones de P&G UK reportó dividendos mayores que el costo del préstamo.

Agrega que la firma decidió aceptar la oferta recibida de Procter & Gamble Interamericas LLC, que ofrecía vender sus activos, obteniendo la firma en septiembre de 2004 el rescate de las acciones de P&G UK por un monto que incluye el monto originalmente invertido más los dividendos, utilizado para pagar a P&G Interamericas parte del saldo originado por la compra de activos netos de los negocios de jabones detergentes, champúes y alimentos para mascotas.

Entiende que dicho extremo se encuentra acreditado con la escritura de transferencia de dominio del inmueble en el que se dejó constancia que el precio convenido fue abonado mediante transferencia proveniente del crédito existente a favor de la compradora por la venta de acciones de P&G UK.

Seguidamente, y en lo relativo a la conversión del mutuo contraído por la firma con P&G Holding Company de pesos argentinos a yenes japoneses, afirma que dicha decisión obedeció a maximizar los beneficios derivados del préstamo, habiéndose tomado la misma con anterioridad y con ignorancia de los sucesos que iban a desarrollarse a partir de enero de 2002.

Considera imposible que, tanto P&G Argentina como P&G Holding, hayan fraguado sus libros IVA Compras e IVA Ventas respectivamente y sus declaraciones juradas de impuesto al valor agregado.

Destaca que la diferencia de cambio negativa que se generó en P&G Argentina y que el organismo recaudador cuestiona tiene como espejo una diferencia de cambio ganancia en P&G Holding S.A., señalando que además esta última recibió los fondos en carácter de capital y que P&G Argentina colocó también esos fondos en dólares, generándose el efecto inverso al que describe la AFIP-DGI toda vez que se aumenta la carga tributaria del grupo en Argentina y no al contrario.

Señala que la AFIP-DGI entiende erróneamente que P&G Argentina no tuvo la disponibilidad de los fondos en cuestión, que no hubo contrato de mutuo sino que se trató de una maniobra destinada a generar

una diferencia de cambio negativa y una deducción fiscal en el estado de resultado de la empresa.

Aclara que si bien es cierto que los fondos acreditados en la cuenta referida fueron transferidos en el mes de junio al "Sistema de Gestión de Liquidez" administrado por P&G FS, P&G Argentina decidió invertir dichos fondos en el sistema de gestión como una alternativa que le daba seguridad, rentabilidad e inmediata disponibilidad para afrontar sus compromisos financieros a medida que iban surgiendo.

Menciona que en noviembre de 2001 los fondos objeto del mutuo fueron retirados del pool y acreditados en una cuenta del Banco Citibank de la ciudad de Nueva York, en donde se acreditó la suma de Us$ 35.464.438,1, correspondiente a capital más intereses, extremo que se encuentra probado en las actuaciones administrativas.

Agrega que resulta evidente que los fondos disponibles en el pool a fines de noviembre no provienen de la suma recibida a través del contrato de mutuo , que es anterior al pago a Bristol Myers Squibb, sino más bien a la acumulación de caja por las actividades comerciales de P&G Argentina.

En este contexto, concluye que los movimientos de fondos efectuados por P&G Argentina entre junio y diciembre de 2001 y la posterior cancelación del préstamo en cuestión mediante la cesión de créditos demuestran que, al contrario de lo que sostiene la AFIP-DGI, la firma no sólo tuvo la disponibilidad de los fondos recibidos a través del préstamo sino que el mismo también existió.

Manifiesta que el ente recaudador efectúa una errónea aplicación del principio de realidad económica pues los fondos recibidos en préstamo fueron registrados contablemente, ingresaron al país, se pactaron intereses para el repago de la deuda, que fue cancelada.

Subsidiariamente, y para el caso que se confirmara el criterio fiscal, plantea la aplicación al caso del instituto de las correcciones simétricas toda vez que un eventual ajuste fiscal en P&G Argentina incrementando la ganancia gravada debería tener como espejo una menor utilidad gravada en P&G Holding Company.

En este sentido, explica que en caso de afirmarse la pérdida por diferencia de cambio deducida por P&G Argentina no existe o no es admisible, debe sostenerse lo mismo con la diferencia de cambio ganancia en P&G Holding Company S.A.

A su criterio, el Fisco Nacional percibiría un tributo a una riqueza que no existió si desconociera la diferencia de cambio deducida por P&G Argentina pero continuara gravando la diferencia de cambio ganancia de P&G Holding Company, lo cual resulta ser contrario a los principio de realidad económica y capacidad contributiva.

Asimismo plantea que aún, si la pretensión fiscal fuera legítima, la AFIP-DGI debió tener en cuenta al momento de cuantificar y determinar el ajuste el impuesto a la ganancia mínima presunta tributado por la empresa en los períodos fiscales 2001 y 2002.

Sobre el particular, afirma que P&G Argentina determinó y pagó $1.129.409,40 y $1.670.498,32, respectivamente, en concepto de ese impuesto por los períodos fiscales 2001 y 2002, de conformidad con la prueba documental que acompaña, resultando aplicable el artículo 13 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Agrega que de conformidad con la documentación obrante en los antecedentes administrativos existirían $ 5.399.842,55 de quebrantos pendiente de uso y plenamente vigente para ser utilizados contra el reclamo del año 2002.

Impugna la procedencia de los intereses resarcitorios con sustento en que la mora no le es imputable a la empresa ya que su conducta no obedeció más que al estricto seguimiento de las normas vigentes de los cuales surgen que P&G Argentina tuvo justificadas razones para creer que la ley del tributo admite la deducibilidad de las diferencias de cambio derivadas de instrumentos concertados como el préstamo aquí cuestionado.

En conclusión, señala que la empresa determinó, declaró y pagó el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002 en un todo de acuerdo con la legislación vigente, basándose en una aplicación estricta del texto de la ley que permite y faculta a los contribuyentes a deducir de sus balances fiscales ciertos gastos, como las diferencias de cambio e intereses derivados de préstamos concertados entre partes.

En cuanto a la multa aplicada, considera que no se encontraría acreditado el elemento objetivo ante la inexistencia de omisión de impuesto, situación que determina la improcedencia de la infracción imputada.

Por otra parte, entiende que no se encuentra configurado el elemento subjetivo en tanto no incurrió en una conducta culpable habiendo actuado con la debida diligencia para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Entiende que, para el caso que se considere que la firma ha cometido la infracción, resultaría aplicable la figura del error excusable, toda vez que la empresa, haciendo una interpretación correcta y armónica de la normativa vigente, se encontraba habilitada a deducir de su balance las diferencias de cambio derivadas del préstamo otorgado por P&G Holding Company S.A.

Añade que P&G Argentina actuó siempre de buena fe y en ningún momento tuvo la intención de engañar al Fisco Nacional mediante operaciones dudosas, obedeciendo la presunta infracción a un error de interpretación de normas aplicables al caso, lo que califica como un error de derecho y exime de responsabilidad.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa, testimonial y pericial contable, peticiona solicita que se revoquen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 215/239vta., 450/462 y 620/646 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 652/652vta. se resuelve acumular los expedientes Nº 31.873-I y 33.624-I al que lleva el Nº 30.327-I.

A fs. 845 Punto 4°) se clausura el período probatorio. A fs. 867 se elevan los autos a consideración de la Sala “A” e inmediatamente se ponen los autos para alegar, obrando a fs.874/876 y 877/888 los alegatos de la actora y apelada, respectivamente.

Finalmente, a fs. 890 pasan los autos a sentencia

IV.- Que en primer término este Tribunal está llamado a resolver el ajuste efectuado por el Fisco

Nacional a la firma P&G Holding S.R.L. en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 a 2004.

Sobre este punto, es dable destacar que del informe de inspección agregado a fs. 497/506 de las actuaciones administrativas acompañadas surge que los inspectores advirtieron que los ingresos obtenidos por la actora en los años 2002 y 2003 fueron generados por su participación accionaria en sociedades del grupo económico, actividades de financiación, servicios de gerenciamiento y en el período 2004 dejó de prestar servicios a las sociedades relacionadas, obteniendo sólo ingreso por su tenencia de acciones.

Asimismo, señala que del acta de gerencia N° 14 del 20/09/04 surge que no existen ventas de servicios ni costos debido a que la sociedad dejo de prestarlos a empresas relacionadas.

A continuación, los inspectores detallan que los accionistas de la firma son The Procter & Gamble Company, Estados Unidos con el 72,9945% y Procter & Gamble Industrial S.C.A. Venezuela con el 27,0055% de participación.

Agregan que en marzo de 1998 la empresa recibió de su controlante The Procter & Gamble Company, que en esa fecha poseía el 58,43% de las acciones, aportes irrevocables por un monto de $ 149.988.000 que fueron aprobados según consta en Acta de Asamblea General Extraordinaria N° 1 del 16/08/98 y Acta de Directorio N° 3 del 16/08/98.

El ente fiscal puntualiza que el 31/03/98 se acredito en la cuenta N° 3621-7076 del Citibank, sucursal de la ciudad de Nueva York, además de los aportes irrevocables, la suma de US$ 106.806.000 correspondientes a un préstamos efectuado por la sociedad irlandesa Procter & Gamble Financial Services, subsidiaria de The Procter & Gamble Company (EEUU).

Destaca la fiscalización que mediante acta de directorio N° 4 del 20/06/98 se ratificó el contrato de mutuo con la firma mencionada por un monto de hasta US$ 120.000.000 según acuerdo del 31/03/98 a un plazo de 10 años, con una tasa de interés LIBOR activa más 120 puntos base, de actualización trimestral a partir del 31/05/98.

Se advierte también que en la misma fecha, es decir 31/03/98 se debito de la cuenta del Citibank de la ciudad de Nueva York la suma de US$ 256.805.250 que se aplicaron a la adquisición del 50% del paquete accionario de la firma Productos Sanitarios S.A. cuyo titular era la firma chilena CMPC S.A, puntualizando que el importe de la operación en cuestión está compuesto por los aportes irrevocables más el préstamo antes mencionado, aclarando que el 50% restante de la sociedad Productos Sanitarios S.A. pertenecía a The Procter & Gamble Company. Asimismo, señala que a través del Acta de directorio N° 5 del 20/10/98 se hace referencia a la aplicación de la totalidad del préstamo otorgado a la inversión en Productos Sanitarios S.A.

Se afirma en el informe que la deuda contraída con la sociedad irlandesa fue cancelada con un préstamo otorgado en el mes de junio de 1999 por P&G del Reino Unido, subsidiaria de Procter & Gamble Company (EEUU), el que fue pagado en mayo de 2001 con un préstamo de Max Factor KK (Japón), también subsidiaria de la empresa norteamericana hasta que finalmente a fines del año 2002 la deuda es cedida a sus accionistas (The Procter & Gamble Company y P& G Industrial S.C.A.) quienes la convierten en aporte irrevocables.

Destaca que en el Acta de Gerencia N° 1 del 15/11/02 se ha tratado la cesión del crédito de Max Factor KK a favor de los accionistas de la fiscalizada, la terminación del contrato de préstamo y se reconoce a las acreedoras el derecho a aumentar sus participaciones en el capital social por dichas sumas.

Menciona que tanto el préstamo original otorgado por la subsidiaria irlandesa como los posteriores con sociedades inglesas y japonesas fueron instrumentados mediante mutuos donde se detallan los montos, plazos y tasas, habiendo aportada la fiscalizada los mismos.

Señala que todos los préstamos generaron intereses que se cancelaron y sobre los que se efectuó la retención de impuesto a las ganancias –beneficiarios del exterior- a la alícuota máxima y se abonó el impuesto al valor agregado.

Describe que en el período 2002 la firma P& G Holding Company S.R.L. afecta a resultados de su balance contable $ 299.008.893 en concepto de diferencias de cambio negativas y $ 1.185.071,79 por intereses, ambos pertenecientes al préstamo.

Asimismo, en el balance impositivo del año 2002 se deducen $ 277.437.945, 54 en concepto de diferencias de cambio, de los cuales $ 5.392.736,86 encuadran en el artículo 17 de la ley 25.561, esto es la proporción del 20% anual establecida para aquellos contribuyentes cuyos ingresos y patrimonio superen los límites establecidos en el artículo 127, Capítulo XIII del Título I de la ley 11.683, por lo que a la diferencia de cambio total de $ 299.008.843.- se restaron 21.570.947,46 correspondiente al 80% a deducir en los próximos cuatro ejercicios, aclarando que la contribuyente se deduce en su balance impositivo el monto total de intereses, habiendo encuadrado dicha situación en lo dispuesto en los artículo 68, 97 y 81 de la ley de impuesto a las ganancias (vide fojas 192, 452, 466 y 481 del cpo Ganancias –Expte 30327-I).-

Enfatiza que en el año 2003 se incluyen en el balance contable diferencias de cambio positivas generadas por el préstamo de las subsidiarias y se deducen intereses por $ 812.222,75, mientras que en el balance impositivo se dedujo el 20% según ley 25.561 que asciende a $ 5.392.736,86, afirmando la propia contribuyente que en los años 2002 y 2003 no se ha efectuado el prorrateo de los intereses generados por los pasivos.

Finalmente, se observa que en el período fiscal 2004 no se dedujeron en el balance impositivo el 20% de la ley 25.561 exteriorizándose como quebranto. A criterio de la administración tal accionar tuvo como propósito generar quebrantos que tendrían una limitación de cómputos distinta.

En atención a lo expuesto y teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 17, 46, 64 y 80 del impuesto a las ganancias, asimismo el artículo 99 del Decreto Reglamentario, el Fisco Nacional entiende que no resultarían deducibles en el balance impositivo del año 2002, los intereses y diferencias de cambio vinculados con el préstamo efectuado con la firma vinculada P&G Financial Services (Irlanda) obtenido para la compra de acciones, toda vez que los gastos imputables a la compra de dichos títulos serían generadores de rentas no computables, y por lo tanto no resultan necesarios para la obtención, conservación y mantenimiento de renta gravada, correspondiendo entonces exteriorizar el quebranto específico, el cual que será considerado en el momento de la realización de las acciones.

V.- Que, en función de los antecedentes reseñados la controversia ha quedado circunscripta a determinar si los gastos (intereses y diferencias de cambio) relacionados con el préstamo del exterior contraído con la firma P&G Financial Services (Irlanda) –integrante del mismo grupo económico-, y que habrían sido destinados a la adquisición del 50% del paquete accionario de la firma Productos Sanitarios S.A., resultan deducibles del balance impositivo.

Asimismo, es dable destacar que no se encuentran discutidos los aspectos relacionados con el préstamo que originara los intereses y diferencias de cambio, tal como se expuso en el considerando anterior, concertado con la firma P&G Financial Services por el importe de US$ 106.806.000 de fecha 31/03/98, como así

tampoco los sucesivos mutuos celebrados por la firma con otras empresas del mismo grupo económico de fecha 30/06/99, 22/05/01 y 14/11/02, por los cuales se efectuaron diversas estipulaciones respecto a las deudas contraídas por la aquí recurrente.

VI.- Que aclarado ello, debe analizarse el principal agravio de la recurrente relacionado con la aplicación en la especie del “principio de universalidad del pasivo”.

Sobre el particular, esta Sala, en su anterior composición, sostuvo en varios pronunciamientos –cuya doctrina se comparte- que *“…la ley del impuesto a las ganancias se estructura, para determinados sujetos, sobre la base de tres elementos que conforman la definición de renta: la periodicidad, la permanencia de la fuente y la habilitación de la misma, bien que de acuerdo al texto del art. 2°, Inc. 1, de la ley, puede apreciarse la distinta función que se le asigna a cada uno de estos elementos. Ello así por cuanto con la citada norma son ganancias "...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación...".*

“Como fácil resulta advertir, hay una clara y lógica asociación entre ellos. La renta debe ser susceptible de periodicidad (en el sentido que sea de tal naturaleza que se tenga la posibilidad de ser producida por una fuente), pero al tiempo debe reunir aquellas condiciones que hacen que una renta pueda eventualmente producirse con tal periodicidad: esto es, por un lado, tener la fuente habilitada y por otra parte, que dicha fuente sea lo suficientemente inalterable (permanente) como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla.

“…Que en consonancia con la descripta economía del gravamen, la ley 20.628, en orden al procedimiento de cálculo para obtener el resultado neto, refiere a la detracción del resultado bruto derivado de las distintas prestaciones efectuadas, de los gastos, los insumos no erogables (amortizaciones) y las deducciones.”

“En este orden de ideas, cabe recordar que si bien la ley de impuesto a las ganancias no contiene una verdadera definición de gasto, de sus artículos 17 y 80 (t.o. en 1986) surgen las condiciones que debe reunir para que este sea computable, a la vez que en otros artículos de la ley de marras se enuncian los conceptos deducibles y no deducibles (más allá de que en rigor se admiten deducciones que no constituyen técnicamente "gastos", como por ejemplo las pérdidas sufridas por caso fortuito o fuerza mayor y por delitos cometidos por empleados).”

“Es imprescindible, en el contexto de la ley, que ese gasto sea "necesario", es decir, que sea ineludible para conseguir el fin determinado, bien entendido que a los efectos de su calificación, no debe ser valorado desde el punto de vista de la libertad del contribuyente sino por su relación con el propósito que se busca.

“Por otra parte, el "gasto" debe estar relacionado con un "rédito". En otros términos, la deducción procede cuando el beneficio es gravable, pues como bien se ha dicho, desde el momento que en el balance fiscal no se incluyen todas las utilidades obtenidas por el contribuyente sino las sujetas al impuesto, es lógico que no puedan deducirse los desembolsos que afecten réditos exentos del gravamen o beneficios que se hallen al margen del mismo. Tal idea, receptada por el entonces régimen del impuesto a los réditos en su art. 5º, es hoy ratificada por la ley del impuesto a las ganancias, que en su actual art. 17 dispone que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".

“Por último, es condición que hace a la procedencia de la deducción del gasto, la sustantividad de

su "objeto", en el entendimiento de que su fin sea el de "obtener, mantener y conservar" una ganancia."

"…Que es así como en un todo de acuerdo con los preceptos más arriba enunciados y en atención a las condiciones que el "gasto" debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que para establecer la ganancia neta "se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga" y ellos son (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...".

"La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los "gastos" y la "renta gravada", lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto."

"La doctrina expuesta no es sino derivación de una interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que deben tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad." (Vid. "Terminales Río de la Plata S.A.", 9/9/14, con remisión a los precedentes "Supermercados Acasusso", 14/4/98; "Alto Paraná S.A.", 3/11/99 y "Paranatex S.A.", 16/2/00).

En el mismo sentido se han expedido las Salas I, II y III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en las causas Entertainment Depot de fecha 7/9/2010; Alto Paraná S.A. de fecha 28/12/2012; Tetra Pak de fecha 11/7/2013; Litoral Gas de fecha 17/4/2008 y Swift Armour de fecha 29/12/2011, respectivamente.

Así, en el más reciente de los pronunciamientos mencionados, se señaló que *"…cabe retener que en el art. 17 de la ley del gravamen se dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, para mantener y conservar la fuente que las produce, siempre y cuando su deducción sea admitida por el texto legal, y en la forma en que ésta lo disponga."*

"Por su parte, en el art. 80 se establece que los gastos cuya deducción se autoriza -con las restricciones expresamente contenidas en la ley- son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto."

"Finalmente, en el art. 81, inc. a), se prevé que se podrán deducir de las ganancias del año fiscal, los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de aquéllas."

"…Que de la lectura de las normas que gobiernan la cuestión resulta viable inferir que el criterio general para establecer cuáles gastos resultan deducibles del balance impositivo a los fines de determinar el impuesto a las ganancias se encuentra consagrado en el art. 17 y reafirmado en el art. 80 comentados precedentemente, en el cual legislador prescribió que son aquellos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas."

"En esta línea de entendimiento y, en lo que al caso interesa, esta sala tiene dicho que si bien la primera parte del inciso a) del art. 81 prevé que con relación a los gastos de endeudamiento de personas físicas y sucesiones indivisas se regirán de acuerdo con el principio de 'afectación patrimonial', ello no permite colegir a

contrario sensu que las personas de existencia ideal puedan apartarse del principio rector en la materia, tal como lo pretende la actora y lo sostuvo el tribunal de origen (causa "Alto Paraná SA (TF 31074-I) c/ DGI", pronunciamiento del 28 de diciembre de 2012."

"En igual sentido se pronunciaron diversas salas de este fuero, al sostener que: "...no resulta suficiente a los efectos de pretender desvirtuar la impugnación efectuada, afirmar dogmáticamente -como ocurre incluso en los agravios- que todos los gastos de una empresa tienen vinculación con las ganancias, puesto que la ley exige requisitos particulares para considerar procedente la deducción y es por ello que la actora debió encauzar su conducta a la demostración de esos extremos " (Sala II, causa "Litoral Gas SA", pronunciamiento del 17 de abril de 2008 y Sala III, causa "Swift Armour SA Argentina", pronunciamiento del 29 de diciembre de 2011)."

"En otras palabras, en ningún caso serán deducibles gastos no vinculados con 'réditos' no alcanzados por el impuesto a las ganancias. En definitiva, los gastos que se pueden deducir son aquellos que reduzcan de algún modo el patrimonio y estén dirigidos a obtener ganancias, toda vez que las erogaciones no serán computables en el gravamen en la medida en que no haya actividad generadora de ingresos contra la que se los pueda imputar."

"Por tanto, puede afirmarse que todas las deducciones están, en principio -salvo expresas excepciones consagradas en la ley-, regidas por el principio de causalidad, es decir que sólo se podrán computar de la renta bruta aquellos gastos que guarden una relación casual directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad."

VII.- Que teniendo en consideración la doctrina emanada de los pronunciamientos citados corresponde entonces examinar si las diferencias de cambio e intereses (gastos) generados por el pasivo contraído por la actora con la firma P&G Financial Services (Irlanda) responden a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas, es decir si dichas erogaciones se encuentra relacionadas con la fuente productora de ganancias.

Así ello, del artículo 3° del Estatuto Constitutivo de la sociedad surge que la misma tiene por objeto exclusivo *"….llevar a cabo actividades de inversión por cuenta propia o de terceros o asociada a terceros, tanto en la República Argentina como en el exterior, las cuales comprenden: I) La compraventa y permuta de toda clase de títulos, acciones y valores públicos y privados y todo tipo de participaciones en empresas mediante inversiones de capital o préstamos; II) la adquisición y venta de bienes raíces y/o bienes muebles registrables; III) Adquirir y/o mantener participaciones accionarias en sociedades existentes o a crearse; IV) Otorgar y recibir dinero en préstamo, con o sin garantía, constituir o transferir hipotecas, prendas y todo otro derecho real…."*.

Cabe destacar que dicha situación fue reconocida por el ente fiscal tanto en el informe de inspección antes citado como en la resolución aquí apelada, radicando el fundamento principal para no permitir la deducibilidad de los gastos en cuestión, en que el préstamo concertado con la empresa vinculada de Irlanda fue aplicado totalmente a la adquisición de un porcentaje del paquete accionario de la Empresa Productos Sanitarios S.A., cuya renta no resultaría computable en el impuesto a las ganancias, razón que se traduce en su necesariedad para la obtención, conservación y mantenimiento de la ganancias gravada.

VIII.- Que en ese contexto, cabe adelantar que el criterio fiscal no puede prosperar.

En efecto. Con relación al destino de los fondos dados en préstamo por la firma Procter &

Gamble Financial Services (Irlanda), contrariamente a lo sostenido por el Fisco Nacional, de la prueba pericial producida en esta instancia (vide. Punto 6° del mentado informe técnico de fs. 677/684vta.), así como también de la aclaración presentada por los peritos a fs. 717/717vta., surge que los mismos no fueron aplicados íntegramente a la compra del 50% del paquete accionario de Productos Sanitarios S.A, sino que parte del mismo se utilizó para otorgar un préstamo a la firma antes mencionada, puntualizando expresamente el perito contador del Fisco Nacional que el porcentaje que surge de relacionar el monto total del préstamo obtenido con el monto de la adquisición de la firma Prosan S.A. es de un 93,63%, correspondiendo el 6,37% restante al otorgamiento de un crédito a la empresa antes mencionada.

IX.- Que en atención a lo expuesto, entiendo acreditado en autos que forma parte del objeto social de la firma actora la compraventa y permuta de toda clase de títulos, acciones y valores públicos y privados y todo tipo de participaciones en empresas mediante inversiones de capital o préstamos, así como también en la adquisición y/o mantenimiento de participaciones accionarias en sociedades existentes o a crearse, situación que incluso ha sido reconocida por el propio organismo fiscal en la resolución apelada; no cabe más que concluir que el pasivo contraído por la recurrente con su vinculada irlandesa resulta ser un gasto vinculado con la obtención, conservación y mantenimiento de rentas gravadas, correspondiendo entonces revocar la Resolución N° 173/07, con costas al Fisco Nacional.

XI.- Que con respecto a los restantes agravios de la actora y a los intereses resarcitorios, no corresponde su tratamiento, habida cuenta de la forma en que se resuelve la presente cuestión.

XII.- Que en atención a la forma en que se resuelve, corresponde revocar la Resolución N° 81/08, apelada en el expediente N° 31.873-I -acumulado a las presentes actuaciones-, con costas. En efecto, mediante dicho acto se aplicó a la recurrente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 con respecto al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, originado en la cuestión discutida en la Resolución 173/07.

XIII.- Que resta entonces pronunciarse respecto a la Resolución 05/10, mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la firma Procter & Gamble Argentina S.C. –actualmente SRL-, en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002.

Del informe de inspección obrante a fs. 467/478 del cuerpo 3 acompañado, así como también de la resolución apelada, surge que la inspección advierte que hasta el 07/04/03 la firma en cuestión operó como sociedad anónima transformándose a partir de esa fecha en sociedad colectiva, obteniendo sentencia definitiva con fecha 02/06/03, señalando que la actividad declarada por la contribuyente es la fabricación de artículos de papel y cartón de uso doméstico e higiénico sanitario (vid. fs. 479)

La fiscalización señala que la firma forma parte de un grupo económico multinacional encabezado por The Procter & Gamble Company de los Estados Unidos de América.

Agrega que entre las sociedades vinculadas al holding, radicadas en el país, se encuentran P&G Servicios S.A., P&G Holding S.R.L. y P& G Inversiones S.A. y, en el exterior, Procter & Gamble Financial Services (Irlanda), Promotora de Bienes y Valores S.R.L. de CV (México) y Procter & Gamble Limited (Reino Unido de Gran Bretaña).

El ente fiscal puntualiza que existe una concentración de fondos (“pool”) constituida bajo un contrato denominado “sistema Latinoamericano de Gestión de Liquidez”, integrado por empresas del grupo económico, cuya finalidad es obtener fondos de las sociedades con excedentes de caja para financiar las que

adolecen de faltantes de efectivo, el cual es administrado por Procter & Gamble Financial Services (Irlanda).

Asimismo, la inspección advierte que en el estado de resultados de Procter & Gamble Argentina cerrado al 31 de agosto de 2002, incluye en el rubro “Resultados financieros por tenencia y por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la moneda”, incluyendo bajo ese concepto las diferencias de cambio generadas por los activos y pasivos en moneda extranjera, entre las que se encuentran las relacionadas con un préstamo contabilizado en yenes japoneses otorgado a la rubrada por P&G Holding Company, empresa del grupo radicada en la República Argentina transformada con posterioridad a sociedad de responsabilidad limitada.

Agrega que, en el mismo ejercicio económico se computaron intereses devengados por el mentado pasivo.

La inspección puntualiza que consultada la recurrente respecto al mencionado mutuo, esta responde que fue constituido originalmente el 15 de junio de 2001 por $ 30.346.893,48 y por una modificación del contrato del 23 de noviembre del mismo año la deuda se convirtió en yenes japoneses en la suma de ¥ 3.769.333.014 que originaron las diferencias de cambio deducidas.

En función de la documentación aportada por la recurrente, la fiscalización entiende que el contrato de préstamo y su modificación han sido emitidos por instrumentos que carecen de fecha cierta.

Seguidamente señala que en la hoja del resumen de la cuenta 3678-1435 a nombre de P&G Holding Company S.A. en una filial del Citibank en Nueva York, que fue aportada por la responsable como prueba de la entrega de los fondos adeudados se registran el 15 de junio de 2001, dos transferencias por U$S 35.000.000, una recibiendo los fondos de Procter & Gamble Financial Services provenientes de una cuenta en la sucursal de Dublín, República de Irlanda y otra como débito, remitiendo el mismo importe a la cuenta 3678-0731 a nombre de Procter & Gamble Argentina S.A. en el mismo banco de Nueva York.

Asimismo, la inspección puntualiza que según las registraciones contables, en el mismo mes la responsable colocó esos fondos en el “pool” administrado por Procter & Gamble Financial Services, permaneciendo en el mismo hasta el 7 de diciembre de 2001, cuando son prestados a Promotora de Bienes y Valores S de RL de CV (México), integrante del sistema de liquidez, mediante un contrato de U$S 37.850.000 con la finalidad de realizar inversiones a largo plazo y con fecha de vencimiento el 7 de diciembre de 2004. Agrega que siete días después, el 14 de diciembre de 2001, la empresa mexicana rescinde anticipadamente el contrato de mutuo y devuelve los fondos transfiriéndolos a una cuenta bancaria de la administradora del “pool” de fondos.

El organismo fiscal explica que el mismo día se transfiere a Procter & Gamble Limited (UK) sociedad que, según acta de directorio aportada por la responsable, resuelve aumentar su capital social y emitir acciones preferidas que adjudica a Procter & Gamble Argentina, considerando que han sido totalmente integradas con esa remesa de fondos.

Por último, señala que según el Acta de Administrador N° 15, el 30 de junio de 2003, la responsable cedió a P& G Holding Company S.A. créditos que poseía contra P& G Servicios S.A., P&G Inversiones S.A., Procter & Gamble Interaméricas LLC y Productos Sanitarios SC, en cancelación del préstamo en yenes bajo análisis.

En función de lo expuesto y teniendo en consideración la precariedad formal de los medios de prueba aportados para justificar el mutuo en cuestión y una vez analizados el circuito de los fondos, la

modalidad de los diversos contratos involucrados y el control de las relaciones entre empresas vinculadas en el Holding, por aplicación del principio de realidad económica concluyó que el pasivo contabilizado con P& G Holding Company S.A. no puede ser entendido como un préstamo; tal operación, en realidad, son transferencias de fondos entre empresas relacionadas que responden a una estrategia financiera del holding, y agrega –en esa dirección- que tampoco los fondos fueron aplicados a una fuente de obtención de ganancias gravadas por parte de la contribuyente, quien no dispuso libremente de aquéllos, sino que, inmediatamente se depositaron en el "Sistema de Gestión de Liquidez" del holding que, a través de su administradora, remitió los fondos a las empresas mexicanas participantes con el fin de optimizar posiciones de tesorería y posteriormente los transfirió a otra empresa del grupo del exterior, a cambio de acciones para Procter & Gamble Argentina S.A., correspondiendo entonces, atento la inexistencia del pasivo contabilizado con P& G Holding Company S.A., la impugnación de la deducción de las diferencias de cambio y de los intereses relacionados con este supuesto empréstito, computados en las declaraciones juradas presentadas en el período fiscal 2002, por no cumplir las condiciones de los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias, en concordancia con los artículos 68 y 97 inciso c) de la misma ley.

XIV.- Que en ese contexto fáctico y toda vez que la cuestión litigiosa versa refiere a un contrato de mutuo entre sociedades vinculadas, entiendo que dicha operatoria debe analizarse con un particular cuidado.

En un importante precedente sobre esta cuestión, la Sala B de este Tribunal sostuvo que *"….la estructura contractual que soportan los contratos de préstamo, se distancia de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, y se asemejan por las condiciones pactadas a un aporte efectuado por el accionista para inyectar capital en el giro operativo de la apelante con un laxo compromiso de devolución en tanto existieren utilidades que así lo permitan…"*

"Que, no puede pasar por alto este Tribunal que en autos nos enfrentamos a ciertos aspectos relacionados con las operaciones entre empresas vinculadas, y potencialmente, en el ámbito local, en lo que hace a las consecuencias tributarias del abuso de control que puede derivar en el ocultamiento o distorsión de la realidad económica de las relaciones intragrupo…" (Vid. TFN, Sala B, "Domaine Vistalba", 1/2/05)

Sobre este punto, resulta pertinente formular algunas apreciaciones sobre la regla de interpretación consagrada en el artículo 2 de la ley 11.683. Norma que prescribe que "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes…" y exige captar su intención real si con motivo de tales "…actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica", autorizando en ese caso a prescindir de "las formas y estructuras jurídicas inadecuadas" y encuadrar la situación económica real en "las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

Es decir que la norma está destinada a la calificación de los hechos ante divergencias entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar. Se traduce en una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrado en nuestro Código Civil y Comercial de la Nación.

En efecto, cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulta manifiestamente inapropiado a la impronta o negocio jurídico de acuerdo a su causa (finalidad o contraprestaciones patrimoniales

buscadas automáticamente por las partes), y de ello resultare que, por estar gravado el negocio jurídico que auténticamente correspondiera, el Fisco pudiera resultar perjudicado, el acto resultaría abusivo en los términos del artículo 2 de la ley de rito.

Por ello, en atención a ese precepto, si el contribuyente comete un abuso de formas jurídicas, el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas para la exégesis de la ley tributaria y para el encuadramiento del caso concreto frente al mandato resultante no sólo de la literalidad del texto legislativo, sino también de su espíritu.

En consecuencia, el principio de la realidad económica debe ser utilizado por el Fisco Nacional con el máximo cuidado para no caer por vía interpretativa en la creación de hechos imponibles que niega el contribuyente haber realizado. Concretamente, se debe determinar si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas "no son manifiestamente" las que el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, para lo cual debe tenerse presente no sólo el texto de la norma sino las circunstancias fácticas del hecho.

Y ello en virtud de que conforme se señalara en el comentario oficial al Decreto 14341/1946 la finalidad otorgada al actual artículo 2 de la ley de rito reconoce como principio dar prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario, lo que implica la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras cuando las formas jurídicas adoptadas sean "radicalmente inapropiadas" (ver al respecto voto del Dr. Porta, Sala B - "in re" Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe" - 9/2/1999).

Al ser ello así, y habida cuenta de que sólo es admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación, si se demuestra que ésta no refleja la realidad económica (Fallos: 326:2989), debe repararse entonces que el principio de la realidad económica (contenido en el citado artículo 2 de la ley 11.683) no puede conducir -per se y sin la acreditación suficiente de los extremos relevantes- a la prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por las partes ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación tributaria, pues tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos: 243:465; 251:78; 253:332; 254:62; 315:820; 316:3231; 317:218, entre muchos otros). (conf. Sala III de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal - 24/08/2007 - "Ferioli, Jorge Oscar").

XV.- Que bajo tales pautas hermenéuticas, y de conformidad con los elementos de prueba detallados en el Considerando XIII, cabe concluir que el supuesto préstamo celebrado entre la actora y la firma P&G Holding S.A. no puede ser caracterizado como una operación de crédito normal en la que la entidad local actuase como un tercero frente a la sociedad vinculada.

En primer término, debe destacarse que las partes no discuten la falta de fecha cierta del contrato de mutuo y de su anexo modificatorio, concentrando sus agravios la actora en que pese a no cumplirse ese requisito, se podría acreditar la existencia de los mismos si se prueba de manera fehaciente el efectivo movimiento de los fondos y la devolución de los mismos a su acreedor.

Sobre este punto, y como fue expresado anteriormente, es dable destacar que de la lectura de la resolución apelada, así como también de la doctrina y jurisprudencia allí citada, el ente fiscal reconoce los movimientos financieros involucrados pero considera que responden a una estrategia financiera del holding y no a un contrato de mutuo.

Para así concluir, se tuvo en cuenta que si bien en el contrato de préstamo se fijó como plazo de duración el término de un año y dieciséis días, conforme surge del informe agregado a fs. 257 del Cuerpo N° 2 de Impuesto a las Ganancias, los plazos de devolución fueron incumplidos, toda vez que existen pagos de intereses del mutuo con fechas posteriores al vencimiento. Por otra parte recién con fecha 30 de junio de 2003 se canceló el préstamo en cuestión, habiéndole cedido la actora a P&G Holding Company S.A. los créditos que poseía contra otras compañías del mismo grupo.

Asimismo, se destacó que no se constituyeron avales o garantías, ni tampoco se constató la existencia de cláusulas punitivas tendientes a obligar al deudor a la cancelación de la deuda a la fecha de vencimiento.

En la misma dirección y como otro indicio apto para considerar que la operatoria no constituía un préstamo celebrado entre partes independientes, se observó la circunstancia que con fecha 23/11/01, de común acuerdo y sin fundamento aparente, convirtieron el préstamo en cuestión de pesos a yenes a la suma de ¥ 3.769.333.014,74.

XVI.- Que de un análisis exhaustivo del plexo probatorio obrante en autos, así como también de los indicios enumerados en el considerando anterior tenidos en cuenta por el juez administrativo, corresponde concluir que la operatoria llevada a cabo por la contribuyente consiste en una operación absolutamente excepcional, que no podría haber llevado a cabo en análogas condiciones con una empresa independiente, respondiendo la misma, como señala el ente recaudador, a una estrategia financiera del holding, verificándose dicha situación a través de una serie de operaciones complejas en donde la actora recibe dinero de otra empresa del mismo grupo (P&G Holding Company S.A.) a través de un supuesto préstamo, utilizando dicho capital para efectuar un mutuo con otra empresa vinculada (Promotora de Bienes y Valores S de RL de CV (México) que se devuelve en el mismo día (14/12/01) para luego suscribir acciones de otra empresa del holding (Procter & Gamble Limited (UK) y finalmente cancelar el presunto pasivo a través de una compensación de créditos con otras personas del grupo (deudas que poseía contra P&G Servicios S.A.; P&G Inversiones S.A.; Procter &Gamble Interaméricas y Productos Sanitarios S.C.), todo ello, con las características de plazos laxos de devolución de los mismos y sin garantía alguna para asegurarse el cobro.

Así, el informe pericial obrante a fs. 747/754, no resulta hábil –a mi criterio- para controvertir el criterio fiscal, toda vez que allí sólo se comprueba que los registros contables se encuentran en legal forma, que las operaciones se encuentran registradas en los libros de la contribuyente, así como los movimientos financieros efectuados por la firma.

En función de lo expuesto, no cabe más que confirmar la resolución apelada en cuanto impugna las deducciones efectuadas por la recurrente de las diferencias de cambio y los intereses relacionadas con el supuesto contrato de mutuo con la firma P&G Holding Company S.A.

XVII.- Que en cuanto al segundo de los aspectos cuestionados vinculado con el ajuste de las diferencias de cambio originado en la devaluación de activos y pasivos en moneda extranjera, existentes a la fecha de sanción de la ley 25.561, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación.

XVIII.- Que corresponde entonces ahora expedirse respecto al planteo subsidiario de la recurrente mediante el cual solicita la aplicación al caso del instituto de las correcciones simétricas contemplado en el artículo 81 de la ley 11.683, toda vez que en caso -de confirmarse el criterio fiscal

impugnado- las diferencias de cambio deducidas por la firma, deberían tener como espejo una menor utilidad gravada en P&G Holding Company S.A., no correspondiendo entonces efectuar ajuste alguno, toda vez que todo lo que se reclame deberá ser devuelto a la última de las empresas cuestionadas, confundiéndose ambas empresas como consecuencia de la fusión por absorción efectuada en febrero de 2008, siendo P&G Argentina S.A. continuadora de P&G Holding Company.

Sobre el particular, es dable destacar que el instituto de las correcciones simétricas previsto en el último párrafo del artículo 81, resulta ser una de las formas de compensación, como medio para la extinción de la obligación tributaria, contempladas en la ley 11.683.

Al respecto, corresponde puntualizar entonces que uno de los requisitos para que sea procedente la compensación es la identidad subjetiva, es decir que el sujeto que la solicita debe reunir la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

Cabe señalar que si bien dicho requisito no se encuentra específicamente contemplado en la norma, nuestro Máximo Tribunal en la causa "Buenos Aires, Provincia de c/ Dirección General Impositiva (D.G.I.) s/ impugnación de acto administrativo" de fecha 11/03/03 ha afirmado que *"Al respecto, debe tenerse presente que esta Corte ha decidido que lo dispuesto en el art. 35 de la ley 11.683 (t.o. 1978), que autoriza a la Dirección General Impositiva a compensar los saldos acreedores de los contribuyentes con las deudas o saldos deudores por impuestos, no significa apartarse de los presupuestos elementales que el Código Civil establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (Fallos: 285:44)."*

XIX.- Que en ese contexto y toda vez que las firmas P&G Argentina S.R.L. y P&G Holding Company S.R.L si bien pertenecían a un mismo grupo económico, son dos sociedades con personalidad jurídica propia, siendo prueba de ello que las empresas cuentan con claves de identificación tributaria diferentes y fueron fiscalizadas por separado, dando lugar a ajustes diferentes, apelados ante este Tribunal, dicha circunstancia impide que el argumento planteado prospere.

Ahora bien, en relación con el agravio de la actora respecto a que P&G Holding S.A. tiene un litigio pendiente con la AFIP-DGI con cierta vinculación en autos, corresponde señalar que el ajuste al que hace alusión la actora fue tratado por este Tribunal en los Considerandos V a XI del presente pronunciamiento, habiéndose entendido que el mismo debe ser revocado, correspondiendo entonces rechazar los argumentos de la actora al respecto.

XX.- Que en cuanto a la compensación de las sumas ingresadas ($ 1.129.409,40.- y $ 1.670.498,32.-) en concepto de impuesto a la Ganancia Mínima Presunta –Períodos fiscales 2001 y 2002-, contra el ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias; cabe destacar que de la documental acompañada como Anexo XIII (vide fs. 558), surge que si bien la contribuyente determinó un impuesto por la suma de $ 1.670.498,32, lo cierto es que dicho importe se reduce a la suma $ 278.472,07 por aplicación de un porcentaje de exención de 83,33%, y el remanente es cancelado con saldo a favor del contribuyente del período anterior, razón por la cual el argumento de la recurrente debe ser rechazado.

Finalmente, y en relación a lo manifestado por la actora respecto a la suma total de $ 5.399.842,55.- correspondiente a supuestos quebrantos pendientes de uso y plenamente vigentes, relativos a los períodos 1997 y 1998, se advierte un comportamiento errático de su parte, toda vez que en un primer momento del recurso plantea dicha situación pero, a renglón seguido, sostiene que ello no pudo ser verificado y que

probablemente dicha conclusión sea incorrecta (vide. fs. 598vta). A ello, cabe agregar que no acompañó prueba alguna que respalde sus dichos.

XXI.- Que en punto a los intereses resarcitorios por la parte de impuesto que se confirma, cabe recordar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió en la causa "Citibank NA" del 1/6/2000, que la exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, restrictivamente apreciadas, le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario -en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1 de la L. 11683, t.o. en 1998 y Fallos: 307:412), que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los intereses (Fallos: 308:283; 316:42 y 321:2093).

En tal sentido el Alto Tribunal dijo que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto -o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede, otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena la de las normas represivas -conf. CSJN - "Citibank NA (TF 15575-I) c/DGI".

En el caso, no existe una circunstancia extraordinaria que permita eximir a la actora del pago de los intereses resarcitorios previstos en el art. 37 de la ley 11.683, máxime teniendo en cuenta que al momento de la liquidación del impuesto optó por la interpretación de la norma en el sentido que le era favorable para así obtener mayor crédito fiscal, por lo que corresponde confirmar los intereses resarcitorios aplicados en la resolución apelada.

XXII.- Que corresponde ahora analizar la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en el artículo el artículo 45 de la ley 11.683

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, tal como quedó explicado en el Considerando XX.

Sentado lo que antecede, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que “…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido

en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen”

“Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)”.

“Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas” (“Elen Valmi de Claret”, del 31/3/99)

En ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente. En efecto, es dable destacar que la recurrente únicamente se limita a señalar que en el caso de autos no se verifican ni los requisitos materiales ni subjetivos requeridos por el artículo 45 de la ley 11.683, sin aportar prueba alguna que permita controvertir el criterio fiscal.

Finalmente, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. Es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de la multa aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, razón por la cual se estima procedente reducirla al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual..

En mérito a lo expuesto, voto por: 1°) Revocar las Resoluciones N° 173/07 y N° 81/08 y 2°) Confirmar la Resolución N° 05/10, reduciendo la sanción aplicada a su mínimo legal; 3°) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Revocar las Resoluciones N° 173/07 y N° 81/08.-

2°) Confirmar la Resolución N° 05/10, reduciendo la sanción aplicada a su mínimo legal.-

3°) Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía 1° Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 13:17:11 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 13:43:09 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.23 13:43:07 -03:00