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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-63142768-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 14 de Junio de 2024

Referencia: SALA C VOCALIA 8 (MALLARSA SA - 34.305-I) SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el expte. 34.305-I, caratulado **"MALLARSA S.A. s/ apelación"**

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 251/270vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 293/2010, que ajustó el quebranto en el impuesto a las ganancias (en adelante IG) de los ejercicios 2003 y 2004 y determinó de oficio dicho gravamen en el ejercicio 2005, e intimó su pago con sus intereses resarcitorios; a la vez que aplicó una multa equivalente al 70% (cfrme. art. 45, ley 11.683).

II. Que la recurrente planteó que el fisco impugnó las DDJJ de los períodos 2003 a 2005 exclusivamente sobre la base del ajuste practicado en el ejercicio 2002. Por ello, solicitó que, al no encontrarse firme, se suspenda el trámite de las presentes actuaciones.

Señaló que el fisco impugnó los pasivos en moneda extranjera que adeudaba a su sociedad controlante RTR S.p.A. -en adelante RTR- o, en su momento, a quienes detentaban el capital social de Mallarsa S.A. -en adelante Mallarsa-, o con un tercero, como es el caso de Tartárica Treviso S.p.A. -en adelante Tartárica Treviso- que nunca fue socia, sino un cliente, considerándolos aportes de capital.

Recordó que se encuentra recurrida ante este Tribunal la determinación de oficio del IG del período fiscal 2002, y que el ajuste que disminuye los quebrantos en los períodos 2003 y 2004 y la determinación de saldo a pagar en el 2005 aquí discutido, responde exclusivamente al traslado del efecto del ajuste practicado en el 2002.

Opuso excepción de nulidad por falta de causa y motivación y vicios en el procedimiento, por no haber tratado el organismo recaudador los agravios planteados en la instancia administrativa y por no haber abierto la causa a prueba en dicha sede.

Expuso que tuvo por actividad principal la elaboración de tartrato de calcio y flegma vínica. Indicó que en

1998 la empresa formalizó un convenio de exclusividad para vender la producción de tartrato de calcio a un grupo italiano -Tartárica Treviso Group-.

Manifestó que se vinculó comercialmente con Tartárica Treviso y Tartárica Mediterránea -empresas italianas dedicadas a la producción de ácido tartárico a partir del tartrato de calcio-, siendo la primera de ellas la que en vías de un proceso de integración comercial, comenzó a anticipar fondos a cuenta de producción, ante las dificultades financieras de Mallarsa S.A.

En este sentido, planteó que los fondos fueron entregados no como préstamos o mutuos sino como anticipos de compra de producto en el marco del contrato de provisión de tartrato de calcio celebrado entre las partes el 13/06/1998, siendo prueba de ello que durante los años 1998, 1999, 2000 y hasta septiembre de 2001 la totalidad de la producción de tartrato de calcio fue vendida a Tartárica Treviso, conforme surge de los libros contables.

Continuó señalando que, Tartárica Mediterránea adquirió el 51% del capital accionario de Mallarsa a fines de 1999, al tomar conocimiento del estado real de cesación de pagos en el que se encontraba la empresa, en tanto la empresa italiana requería de la provisión de tartrato de calcio para la elaboración de ácido tartárico, dejándose establecido que todo aumento de capital requiere de unanimidad por parte de los socios, aprobado en asamblea extraordinaria. Resaltó que, así, Tartárica Mediterránea se convirtió en socia de Mallarsa recién a partir de noviembre de 1999, por lo que entendió que difícilmente pueda atribuirse el carácter de aportes de capital realizados por un socio a los anticipos de compra efectuados durante 1998, cuando la empresa todavía no reunía el carácter de tal.

Manifestó que para que la sociedad fuera operativa se necesitó seguir recibiendo fondos del grupo en concepto de préstamos -a través de Tartárica Treviso y Tartárica Mediterránea- para la importación de ácido tartárico, fundamental para abastecer a las bodegas y lograr filtrar sus borras obteniendo así la materia prima para producir tartrato de calcio. Afirmó, a través de las Actas de Directorio, que los fondos se recibían en carácter de préstamos y no como aportes de capital, los que hubiesen requerido la unanimidad de los socios, aprobado en asamblea extraordinaria.

A mayor abundamiento relató que, ante un patrimonio neto negativo de la empresa, se decidió una reducción de capital obligatoria, lo que generó un conflicto societario con los accionistas chilenos quienes no aceptaron reintegrar el capital, iniciando acciones legales por no haberse decidido la reducción de forma unánime.

Adicionalmente, explicó que Tartárica Mediterránea se reestructuró en 2001, constituyéndose RTR como accionista mayoritario de Mallarsa y en acreedor de los créditos que ésta adeudaba a Tartárico Treviso y Tartárica Mediterránea mediante una cesión de derechos realizado con la conformidad y aceptación de Mallarsa.

Insistió en que RTR -acreedor del pasivo en el ejercicio fiscal 2002- nunca le anticipó un dólar o euro a Mallarsa, sólo adquirió los créditos que las cedentes tenían a su favor, y siempre manteniendo la condición de pasivo adeudado y a pagar.

Destacó que la utilidad registrada en sus balances en 2003 respondió en un 60% a la apreciación del peso frente al dólar, ocasionando una diferencia de cambio positiva al valuar sus pasivos en dólares.

Indicó que recién en 2004 la actora se encontró en condiciones de comenzar a devolver a RTR una parte de

la deuda contraída, pagos que continuaron efectuándose sucesivamente hasta el 2010 y que representan aproximadamente el 85% del pasivo existente a favor de RTR.

Se agravió del criterio seguido por el ente fiscal que consideró que los anticipos de compra de producto realizados por los clientes de la actora -Tartárica Treviso y Tartárica Mediterránea- eran aportes de capital, pues sostuvo que éstos adquirieron el carácter de pasivo financiero cuando la empresa no pudo cancelarlos debido a la grave situación económica que atravesó la sociedad recurrente, más aun cuando al momento de la remisión de los fondos -1998- los clientes no eran socios de Mallarsa.

Destacó asimismo que la cuantía debida no era sustancialmente significativa en 1998 cuando se encontraba vigente la ley de convertibilidad y, en cuanto al argumento esgrimido por la AFIP respecto de la relación entre capital y endeudamiento, entendió que son distorsiones que ocasiona la falta de operatividad del ajuste por inflación en el IG, que de aplicarse hubiera morigerado los efectos del cómputo de las diferencias de cambio y/o los criterios de admisibilidad de los pasivos con empresas vinculadas.

Señaló también que las condiciones relativas al reembolso, como la tasa de interés, surgen de las actas de Directorio N° 23, 24 y 25, del 14/02/2000, 29/5/2000 y 28/2/2001, respectivamente.

Por otra parte, afirmó que las formalidades que la ley impone a un aporte de capital son de carácter taxativo y que resulta arbitrario que ante un pasivo que puede demostrarse de diferentes maneras, por la falta de alguna formalidad se lo transforme en aporte de capital, cuando no existe ningún elemento formal o sustancial que le atribuya o le infiera ese carácter.

Indicó que en el caso de autos, las condiciones establecidas para los pasivos asumidos no difieren de las que normalmente imperaban en el mercado y que el hecho de que durante un lapso de tiempo -entre los años 2002 y 2004- no se hubieran abonado los intereses y/o el capital, responde a las condiciones de crisis que imperaron en la economía argentina y afectaron a la empresa.

Sostuvo que, de haberse aplicado correctamente el criterio establecido en la IG 747/2005, así como las pautas de interpretación indicadas en los Dictámenes 52/2006 (DAT), 21/2006 (DAT) y 45/2006 (DAT) y lo expresado en el Memorando 489/2005 por la Dirección Nacional de Impuestos, no puede sino llegarse a la conclusión de que se está frente a un pasivo.

Adujo que la inspección comprobó la existencia de las constancias de los fondos recibidos del exterior en los extractos bancarios y que su parte aportó los estados contables donde consta que recepcionaron los fondos.

Planteó adicionalmente que el origen del pasivo se encuentra comprobado ya desde la celebración de contrato de provisión de tartrato de calcio de fecha 13/06/1998, los adelantos a cuenta de producción que Tartárica Mediterránea y Tartárica Treviso anticiparon en su carácter de clientes y no de socios, como alega el fisco, hasta el contrato de cesión de créditos de RTR y el contrato de refinanciación de deuda de fecha 04/01/2007.

Entendió acreditado el origen del pasivo, que su parte lo restituyó y lo canceló a lo largo de los años, que existe documentación respaldatoria del ingreso de los fondos desde el exterior, que los fondos adeudados no tienen vocación de permanencia, en tanto y en cuanto RTR recibió el pago de capital e intereses de la deuda y, por último, que no fue necesario la constitución de garantías de pago de la deuda, dada la importancia que reviste la recurrente para las controlantes en atención a la posición de éstas respecto de su

participación en la producción mundial de ácido tartárico.

Finalmente, citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal, y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 279/295 el fisco contestó el traslado del recurso. Solicitó que oportunamente se confirme la resolución apelada, con costas.

IV. Que a fs. 316/316vta. se abrió la causa a prueba. A fs. 468 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala "C". A fs.471 se pusieron los autos para alegar, obrando el alegato del fisco a fs. 478/481vta, no habiendo hecho la actora uso de su derecho. Finalmente a fs. 483 se pusieron autos para dictar sentencia.

V. Que debo recordar que este Tribunal no se encuentra obligado a tratar todos y cada uno de los argumentos brindados por las partes sino solo aquellos que resultan necesarios para emitir un pronunciamiento válido (Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros), ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

VI. Que primeramente corresponde me expida con relación a la excepción de nulidad articulada por la actora, toda vez que la misma, de ser acogida favorablemente, derivaría en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, cabe tener presente lo dicho por la Corte, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

La apelante basó su defensa en negarle validez al acto apelado por considerarlo -en suma- carente de causa válida y motivación y porque el fisco emitió el acto pero sin considerar la prueba ofrecida.

En principio, resulta válido mencionar que si bien se encontraba apelada ante este Tribunal la resolución por la cual se determinó el IG del ejercicio 2002, ello no resulta un impedimento para que la administración fiscal determine de oficio respecto del mismo impuesto pero en relación a otros períodos fiscales, tal como ocurre en autos.

Cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su dictado.

Por su parte, es doctrina pacífica de este Tribunal que la prueba no admitida en sede administrativa, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ocurrió en la presente causa, ya que la recurrente tuvo ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes para esclarecer los hechos controvertidos, sin que se advierta en qué medida la actora vio afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que para ello, es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso, en atención a que -tal como surge del propio acto apelado- el fisco expuso las razones por las que entendió que la cuestión de fondo ya había sido resuelta en la determinación de oficio correspondiente al período 2002 del IG (v. 19), y, como ya se expuso, la actora tuvo oportunidad de ofrecer nuevamente en sede de este Tribunal las probanzas oportunamente ofrecidas en instancia administrativa.

En efecto, tal como lo tiene dicho reiteradamente la CSJN "*cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior"* (Fallos 202:549, 247:52, 267:393, entre otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "*...ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Fallos 205:249, entre otros).

Del análisis del acto recurrido, como de las antecedentes administrativos -en adelante aa-, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfrme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no observándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto. Ello así, **corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada, con costas.**

VII. Que con relación al fondo de la cuestión, del informe final de inspección (en adelante IFI), como así también de la resolución apelada, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de "Fabricación de productos químicos" (v. fs. 183/187, Cpo. Ppal., aa). También surge que el presente caso se originó en la verificación realizada del período 2002, en la cual el fisco ajustó las diferencias de cambio originadas por pasivos del exterior, por tratarse -a criterio del fisco- de aportes de capital y no de verdaderos pasivos. En consecuencia, el ente fiscal impugnó las diferencias de cambio sobre los fondos contabilizados en el "Pasivo no Corriente" deducidas en el balance fiscal 2002, excepto aquellas que no se consideraron financieras, por corresponder a compras de bienes. Luego, se analizaron los estados contables de los ejercicios 2003 a 2005 aportados por la responsable, las DDJJ y los papeles de trabajo, encontrando el fisco las siguientes observaciones:

Período fiscal 2003: se observó que la empresa no canceló saldo de capital financiero y/o comercial, ni pagó intereses, por lo que se consideró como diferencia de cambio positiva computable sólo a la diferencia entre la cotización al inicio y al cierre del ejercicio 2003 del pasivo comercial determinado al cierre del ejercicio 2002 (según **Res. 357/2007** del 16/11/2007 apelada ante este Tribunal), disminuyendo las utilidades del período 2003.

Períodos fiscales 2004 y 2005: Al cancelarse parte del pasivo comercial en los períodos 2004 y 2005, referido a la compra de bienes de capital, se consideró computable la diferencia de cambio obtenida entre la cotización al inicio y al cierre de cada ejercicio, disminuida por las diferencias de cotización entre el cierre del ejercicio y la fecha de realización de cada uno de los pagos. En consecuencia, se disminuyeron

las pérdidas –quebrantos- por diferencias de cambio declaradas por la firma en los períodos mencionados.

En suma, debido a la impugnación del pasivo en el ejercicio 2002 y las cancelaciones parciales del capital adeudado, la fiscalización ajustó los resultados, disminuyendo la utilidad para el ejercicio 2003 e incrementándola en los ejercicios 2004 y 2005, por dichas diferencias de cambio (v. fs. 142/153, Cpo. Ppal., aa). Como consecuencia de ello, se redujeron los quebrantos declarados y, por lo tanto, se los ajustó para los períodos 2003, 2004 y 2005 (v. fs. 154/156, Cpo. Ppal., aa).

VIII. Que la cuestión a decidir es establecer si el pasivo con el exterior registrado en los libros de la actora con RTR -cedidos por Tartárica Treviso y Tartárica Mediterránea- constituye un aporte de capital -como pretende el fisco- por lo que no correspondería deducir diferencia de cambio alguna, o bien, se trata de adelantos por ventas de productos -como lo afirma la actora-. Luego, corresponderá resolver si resultó ajustada a derecho la revaluación de saldos impagos de los supuestos préstamos (pasivos) en moneda extranjera y el traslado de los quebrantos efectuado por la actora.

IX. Que dicho esto, debo señalar que el principio de realidad económica debe ser utilizado por el ente fiscal con máxima precaución a los fines de evitar la creación -vía interpretativa- de hechos imponibles que el contribuyente o responsable niega haber realizado, debiéndose establecer en cada caso, si las formas jurídicas utilizadas son las que manifiestamente el derecho privado ofrece y autoriza, para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente -tal como lo dispone el art. 2° de la ley 11.683-, a cuyo fin, debe considerarse no sólo el texto de la norma, sino también las circunstancias fácticas del caso. No debe olvidarse que la norma legal -como principio general- otorga prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente, siendo su impugnación subsidiaria y excepcional.

En tal inteligencia, resulta admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación sólo si se demuestra que no refleja la realidad económica (Fallos: 326:2989), pues el "principio de 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 jurídica 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).

Al respecto, recientemente nuestro Máximo Tribunal señaló: *"...si bien el mencionado principio de la realidad económica* —expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)— faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares", como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)". (Fallos

340:1513 considerando 7°).

X. Que bajo estos lineamientos es que corresponde analizar la operatoria plasmada por la actora, para lo cual se analizará la pericia contable -única prueba producida en autos a fs. 429/436vta., anexos fs. 338/428 y la impugnación del fisco de fs. 437/438vta. y la respuesta de la actora de fs. 443/444- y la documentación obrante en los aa.

Los peritos contadores, ambos en forma conteste, hicieron hincapié en que desde que la recurrente comenzó a operar en el año 1997, la producción de tartrato de calcio fue exportada en su totalidad hasta 09/2001 a Tartárica Treviso SpA en Italia (siendo éste su cliente principal y que formó parte, junto con Tartárica Mediterránea SpA, del grupo CAVIRO SOC. COOP. RL –en adelante Caviro-) y a RTR SpA (v. pto a.1 de la pericia y fs. 301/304, aa). Es decir que, al momento de recibir los fondos como adelantos de futuras ventas, estas firmas sólo poseían una relación comercial con la apelante. Recién se produjo la vinculación societaria a fines de 1999 cuando, producto de la cesación de pagos de la recurrente, Tartárica Mediterránea SpA adquirió el 51% del capital accionario de Mallarsa S.A. Esta operación de venta se concretó con ciertas condiciones y en cuanto a los pasivos se dispuso que *"Los aumentos de capital sólo podrán ser decididos por unanimidad de los socios en la asamblea correspondiente"*. Se constató que la deuda siguió aumentando y se llegó al cierre de ejercicio (31/03/2000) con los saldos que se expusieron a fs. 431. Luego, la sociedad cambió la fecha de cierre de ejercicio a diciembre de cada año y al cierre del ejercicio irregular cerrado al 31/12/2000, los Estados Contables de Mallarsa S.A. presentaron un patrimonio neto negativo de $66.835, lo que suponía la disolución de la firma y también al cierre de 03/2000 las pérdidas acumuladas superaron el límite establecido por el art. 206 de la ley 19.550 que dispone la reducción obligatoria del capital. Por ello, mediante asamblea se decidió el reintegro de capital a $1.500.000. Sólo el accionista Tartárica Mediterránea SpA votó por el reintegro del capital y lo hizo mediante capitalización de pasivos, ejerciendo el derecho de acrecer por los accionistas que decidieron no reintegrar capital. De esta manera, Tartárica Mediterránea SpA ejerció el derecho de preferencia y acrecer en la participación accionaria. Por su parte, se produjo la separación del grupo económico que conformaban Caviro y RTR SpA quienes participaban en Tartárica Mediterránea y Tartárica Treviso. RTR SpA cedió las participaciones en estas empresas y a RTR SpA le cedieron las participaciones sociales en Mallarsa S.A. y los créditos contra Mallarsa S.A. Entonces RTF SpA, pasó a ser el nuevo accionista mayoritario de Mallarsa S.A. y titular o acreedor de los créditos que ésta adeudaba a Tartárica Treviso SpA y Tartárica Mediterránea SpA (v. fs. 432, Anexo V, y actas de Directorio 29 del 17/12/2001 y 33 del 09/03/2002, obrantes a fs. 176/182 y 186/187, respectivamente).

En esta línea, resulta válido mencionar que RTR no fue quien ingresó, aportó, ni anticipó dinero alguno, sólo recibió una deuda cedida de los acreedores anteriores (pto. c.2) de la pericia y fs. 75/139, 218/220, 497/505, 507/526, 601/643, aa).

En lo atinente a los pagos, los peritos informaron que recién a partir del año 2004 pudieron realizarse pagos orientados a la cancelación del pasivo, ahora en manos de RTR (v. pto. 3 de la pericia, Anexo I y fs. 536/540, 565/571 y 572/574, aa). De esta probanza puede inferirse que al ejercicio cerrado al 31/03/1999, la actora reflejó en sus estados contables, una deuda comercial a favor de Tartárica Treviso SpA (v. fs. 431), verificándose también la deficiente situación financiera por la que atravesaba la firma en ese momento, que se sucedería por los siguientes ejercicios.

Con el contrato de refinanciamiento de deuda suscripto entre RTR SpA y Mallarsa S.A. en 01/2007 y las Actas de Directorio 23 (10/02/2000), 24 (29/05/2000) y 25 (28/02/2001), en las que se establecieron las

condiciones generales para los préstamos efectuados por Tartárica Treviso SpA y Tartárica Mediterránea SpA; puede notarse el encuadre de pasivos que le dio la actora a los fondos recibidos. De allí surgen las nuevas condiciones de financiamiento, las tasas de interés, el modo de cancelación de las deudas y el carácter otorgado a las mismas (fs. 298/300 y 549/562, Cpo. Ppal., aa). Además, en las Actas de Directorio 29 (17/12/2001), 33 (08/03/2002) y 37 (11/12/2002) se indicaron los montos de los préstamos, el tratamiento de las cesiones de créditos, también detalladas por monto efectuadas por Tartárica Treviso SpA y Tartárica Mediterránea SpA a RTR SpA; el tratamiento de la nueva composición del paquete accionario vinculado a la transferencia de las acciones de Tartárica Mediterránea SpA a RTR SpA y el tratamiento de la deuda existente con RTR SpA (v. fs. 176/182, 186/187 y 192/194).

Ello me lleva a concluir que en el caso no existió una vocación de permanencia de los fondos, dado que la empresa controlante no esperó una participación societaria sino la devolución de los fondos.

Además, los peritos coincidieron en que las facturas de exportación incluidas en el libro IVA cuentan con la documentación de respaldo y que las registraciones respetaron las normas profesionales vigentes. Asimismo, recordaron que los aumentos de capital sólo podían ser decididos por unanimidad de los socios en la asamblea correspondiente; cuestión que tampoco fue acreditada por el fisco a los efectos de considerar a los pasivos como aportes de capital (pto. b y c de la pericia).

Con relación al argumento del fisco relativo a que desde que Mallarsa S.A. contrajo la deuda en el año 1998 y hasta 2004 en que comenzó a devolver el dinero, no se registró ningún pago, cabe destacar que efectivamente la actora cumplió con el contrato de provisión pactado en su momento con Tartárica Treviso SpA (v. fs. 488/495, aa), habiéndose acreditado que durante los años 1998 a 09/2001, vendió la totalidad de la producción de tartrato de calcio a dicha empresa y que si bien a partir de 2001, en que asumió Tartárica Mediterránea SpA el control societario de la recurrente y su posterior cesión a RTR SpA, sus ventas se diversificaron hacia otros clientes (v. fs. 340/353), lo cierto es que los pagos comenzaron a acreditarse a partir del año 2004 (v. Anexo I, prueba pericial).

XI. Que con las pruebas rendida en autos la actora logró acreditar tanto el nacimiento como la extinción de la deuda comercial originada en el adelanto por la futura venta de mercaderías, despojando de sustento válido al criterio del ente fiscal relativo a que se trataría de aportes de capital.

De la prueba pericial detallada en el considerando anterior, se desprende que la deuda registrada por la actora era de origen comercial por la futura venta de bienes a quien luego fue su controlante, correspondiendo -por ende- la deducción de la diferencia resultante de la revaluación de saldos impagos en moneda extranjera. Ello, pues no se encuentra controvertida la recepción y el efectivo ingreso de los anticipos por futuras ventas y las ventas posteriores; como así tampoco el hecho de que la apelante canceló gran parte de su deuda comercial durante los ejercicios 2004 a 2010.

XII. Que cabe puntualizar que el fisco sustentó su postura en presunciones otorgándole entidad a la “vocación de permanencia” que distingue a los aportes de capital. En este sentido, debe hacerse hincapié en que de admitirse ésta sin efectuarse consideración alguna, importaría otorgarle al fisco el privilegio de alegar una mera sospecha respecto de la existencia de fraude, para que el peso de la prueba en contrario recaiga sobre los interesados, máxime si se tiene en cuenta que es la administración fiscal quien considera simulado el acto, por lo que, es ésta la que -provista de la prerrogativa inquisitoria suficiente- debe demostrar que la operación realizada no se ajusta a la realidad económica de los hechos.

Ello así y teniendo en cuenta que el ente fiscal no acreditó que el pasivo impugnado represente en realidad un aporte de capital y no una deuda comercial, siendo sus argumentos contrarios a lo registrado contablemente por la actora y a las constancias comprobadas de la causa, resultan improcedentes los cargos fiscales base de los ajustes aquí discutidos.

Finalmente, debo señalar que el criterio expuesto resulta congruente con el expuesto en la sentencia de fecha 25/10/2011 dictada por la Sala “A” de este Tribunal en autos análogos, referidos al ejercicio 2002, y que fuera confirmado por la Sala V de la Alzada en sentencia del 03/09/2013.

Por todo lo expuesto, **corresponde revocar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar en todas sus partes la Res. 293/2010, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales de la Sala “C” conforme lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683; por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.11 15:23:25 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.14 14:25:41 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.14 14:25:42 -03:00