Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-SALA V

7329/2005 DUPERIAL SA (TF 310-I) c/ DGI

Buenos Aires, de mayo de 2014

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

I.-Que por decisorio de fs. 977/987, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en el expediente 310-I y sus acumulados 311-I, 312-I, 467-I, 625-I y 626-I.-

Asimismo, rechazó las excepciones de prescripción y cosa juzgada administrativa opuestas por el contribuyente; con costas.-

Confirmó parcialmente las determinaciones respecto de los ajustes de los resultados impositivos de los años 1962 a 1966, motivados por las diferencias patrimoniales no justificadas por el contribuyente, y originadas en los pasivos registrados contablemente por presuntos aportes efectuados por Imperial Chemical Industries-London-; con costas.-

Por otro lado, revocó parcialmente las resoluciones apeladas en relación con los ajustes practicados en relación con las deducciones efectuadas por la actora en el impuesto a los réditos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio, por operaciones con empresas vinculadas, radicadas en el exterior; con costas por su orden.-

Por último, confirmó las multas apeladas, siendo aplicables en caso de existir impuestos determinados luego de practicar la reliquidación del impuesto en función a los ajustes confirmados; con costas.-

II.-Que a fs. 817 vta. apeló la parte actora, expresando agravios a fs. 831/846 y ampliando los mismos a fs. 912/917.-

Asimismo, la demandada apeló a fs. 820 y expresó agravios a fs. 918/922.-

A fs. 929/935 contestó los agravios y su ampliación la parte demandada, mientras que a fs. 937/939 hizo lo propio la actora.-

III.-Que por sentencia del 30 de junio de 2008 (ver fs. 1004/1015), esta Sala, por mayoría, dispuso la nulidad de las resoluciones cuestionadas en los exptes. 310-I, 311- I y 312-I, decisorio que se encuentra firme.-

Sin perjuicio de ello, y conforme lo decidido a fs. 1221/1223 el 23/5/2013, esta Sala resolvió los agravios de las partes respecto a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto se refiere a los Exptes. nros. 467-I, 625-I y 626-I; como así también lo atinente a la liquidación final y a la regulación de los honorarios profesionales de los letrados intervinientes.-

IV.-Que cabe entonces abordar los agravios formulados por las partes respecto de los Exptes. nros. 467-I, 625-I y 626-I, que comprenden aspectos formales y de fondo vinculados con las determinaciones efectuadas y sanciones impuestas.-

V.-Que en lo referente al planteo de nulidad por incumplimiento de obligaciones procesales y falta de fundamentos detallados de los cargos contenidos en las vistas, deviene aplicable el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el sentido que, si el defecto de procedimiento que motivó el planteo de nulidad quedó debidamente subsanado en las actuaciones, las que ponen en evidencia que el actor tuvo suficiente oportunidad de ser oído y de ejercitar las defensas que hacían a su derecho, no procede invalidar lo actuado, ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma, solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611).-

VI.-Que esta Sala ha tenido oportunidad de pronunciarse al respecto *in re* “Bonfini S.A. c/ENARGAS – Resol. 3031/04 (expte. 6893/01)”, sentencia del 23/5/2006, donde se dijo que: “…no importa violación de la garantía consagrada por el artículo 18 de la Constitución Nacional las omisiones en el procedimiento administrativo cuando el posterior trámite judicial ofrece ocasión de subsanarlo (Fallos: 216:48; 219:155 y 518; 222:17 y 257:275)” (consid. IX).-

En igual sentido, otras Salas de este Tribunal han sostenido similar criterio (Conf. Sala IV, *in re* “Chubb de Fianzas y Garantías S.A.

Cía Seguros (TF 15615-A) c/ DGA", sentencia del 20/10/05; Sala III, in re "Linares, Hugo Néstor c/ CPACF", sentencia del 7/4/1994; "López Mesa Juan Carlos c/ Min. de Educ. y Justicia (CONET) s/ Empleo Público", sentencia del 7/9/1995).-

Por ello, y toda vez que el contribuyente tuvo conocimiento del fundamento de los cargos y pudo ejercer debidamente su derecho de defensa, tanto en sede administrativa como judicial, es que corresponde desestimar el planteo de nulidad esgrimido.-

VII.-Que en relación con el agravio que tilda de erróneo el criterio empleado por el Tribunal Fiscal de la Nación para confirmar el ajuste de los resultados impositivos de los años 1962 a 1966, motivado por diferencias patrimoniales no justificadas, cabe señalar que ante la nulidad de las determinaciones dispuestas por esta Sala en las causas 310-I, 311-I y 312-I, tales ajustes que han servido de causa para la impugnación del quebranto aplicado por la actora en los ejercicios fiscales 1970 y siguientes y para la impugnación de los conceptos deducidos por la accionante (intereses por préstamo, diferencias de cambio y cargos por amortizaciones de bienes de uso), resultan improcedentes; por lo que corresponde en este aspecto revocar el pronunciamiento apelado y, por ende, las resoluciones determinativas.-

VIII.-Que en lo que se refiere a las multas aplicadas, como consecuencia de lo dispuesto en el considerando que antecede; habiéndose dejado sin efecto las resoluciones determinativas, corresponde por lógica consecuencia su revocación.-

IX.-Que por su parte, la demandada se agravia por la revocación de los ajustes basados en la impugnación de los pagos realizados a I.C.I.-Londres en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio, y aquellos vinculados con la ausencia de retenciones por dichos pagos; como así también de la revocación de las respectivas multas.-

Cabe aclarar previamente que no han escaseado argumentos para arribar a la solución en recurso; habiéndose limitado el Tribunal Fiscal de la Nación a aplicar la ley vigente al momento de los hechos, y a precisar los alcances de la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica, mediante argumentos que no han sido concretamente rebatidos por la demandada.-

En efecto, en relación con W. Canning y Pittsburg Plate Glass Industries, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo que, al no haberse acreditado la existencia de vinculación económica con las mismas, faltaban las

circunstancias fácticas que permitiesen la aplicación de la doctrina de la penetración recogida por la pretensión fiscal.-

Por otra parte, en lo referente a la casa matriz I.C.I. – Londres, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que, si bien existía vinculación económica, la mera existencia de subordinación orgánica –ya sea financiera, económica u organizativa- no autoriza a desconocer sin más las operaciones motivo de la litis. Por el contrario, entendió que el abandono del principio de las contabilidades separadas contenido en la ley del impuesto vigente para los períodos cuestionados (art. 14 ley 11.682, t.o. 1972), y la consecuente realización de los ajustes, requieren acreditar la intención de falsear resultados impositivos mediante la realización de operaciones anormales entre la empresa local y la sociedad madre extranjera; como así también, la acreditación del perjuicio fiscal derivado de la actividad desarrollada bajo esos términos.-

Por último, adujo el organismo jurisdiccional que el Fisco no había procedido de conformidad con lo expuesto, por cuanto entendió que el aludido vínculo de subordinación resultaba determinante de la solución aplicable al sub lite, invalidando per se los contratos de transferencia de tecnología y los préstamos; los que fueron calificados como aportes de capital. Asimismo, el Fisco reputó como utilidades a los intereses y regalías remesadas al exterior; todo lo cual comporta, en última instancia, consagrar una previsión no prevista por la ley.-

Si bien la demandada alega que el ajuste se fundamenta en las presunciones establecidas en lo arts. 11 y 12 de la ley 11.683 y excepciones dispuestas en el segundo párrafo del art. 14 de la ley 11.682 –el que establecía que: “La Dirección procederá a determinar el rédito neto de las sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero, a base de la contabilidad separada de las mismas”, agregando que “A falta de contabilidad suficiente o cuando no refleje exactamente el beneficio neto de fuente argentina, la dirección podrá, a los efectos del gravamen, considerar que filial o sucursal y casa matriz, forman una unidad económica y apreciar el rédito neto sujeto al gravamen”; cuadra señalar que la existencia de presunciones legales tributarias no exime al Fisco de acreditar el hecho soporte de la presunción (conf. Navarrine Susana C. y Asorey Rubén O., “Presunciones y ficciones en el Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 107).-

Por otra parte, es dable exigir al organismo fiscal irrebatibilidad en la demostración de los hechos que pesa sobre el contribuyente;

rigurosidad que, sin ir más lejos, se ha hecho valer en estos actuados al exigírsele a este último respaldar la situación patrimonial declarada con los comprobantes del caso.-

X.-Que en ese entendimiento, y de un modo acorde por lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe entender que el Fisco no acreditó la falta de contabilidad, o que la misma no reflejara exactamente la ganancia neta de fuente argentina, limitándose el "Juez administrativo" a discurrir acerca de la aplicabilidad en el orden temporal de la doctrina emanada del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Parke Davis S.A.", y considerando que la mera acreditación de la vinculación económica existente con I.C.I. - Londres, determina el tratamiento jurídico impositivo aplicable a las deducciones cuestionadas.-

XI.-Que por lo demás, cabe aclarar que el seguimiento de los precedentes emanados de la CSJN no involucra más que un deber moral de acatamiento; por lo que el Tribunal Fiscal de la Nación pudo bien apartarse del criterio jurisprudencial mencionado, precisando los alcances de la ley vigente durante los períodos fiscales comprendidos, mediante una sólida argumentación.-

XII.-Que por último, cabe adherir al criterio expuesto por la Sala III de esta Cámara en la causa "Eli Lilly Interamericana" (expte. Nro. 3714/94), sentencia del 12/10/1995, el que ha dado sustento a la interpretación del Tribunal Fiscal de la Nación. Ello, por cuanto la solución que allí se propicia –esto es, exigir la demostración de que las operaciones realizadas entre la casa matriz y sucursales o filiales divergen de las normales de plaza y, por ende, no respetan el principio del operador independiente consagrado por la ley vigente al momento de los hechos-, permite inferir de modo más acabado la intención de falsear por su intermedio resultados impositivos, atendiendo de ese modo a la verdadera dimensión económica de los hechos.-

XIII.-Que por ello, el hecho base de la presunción no se ha acreditado con el rigor que es dable exigir en orden a la ponderación de la situación económica real, corresponde confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto dispone revocar los ajustes basados en la impugnación de los pagos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio realizados, y aquellos vinculados con la ausencia de retenciones por dichos pagos; como así también la revocación de las respectivas multas.-

XIV.-Que en lo referente a la liquidación efectuada por el Fisco a fs. 864/871, y aprobada a fs. 908/909, en virtud al modo en que se resuelve la controversia su tratamiento ha devenido insustancial; debiéndose asimismo determinar que el Tribunal Fiscal de la Nación practique nuevas regulaciones de honorarios.-

Por lo antes expuesto, corresponde hacer lugar a la apelación deducida por la actora y revocar el decisorio apelado y, en consecuencia, las resoluciones determinativas involucradas en las causas 467-I, 625-I y 626-I, con costas de ambas instancias a cargo del Fisco (art. 68 del CPCNC).

ASÍ VOTO.-

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que en cuanto a los hechos del caso me remito a los considerandos I, II y III del voto que antecede.

II.- Que en lo relativo al planteo de nulidad por incumplimiento de obligaciones procesales y por la ausencia de fundamentos detallados exigidos por el artículo 24 de la Ley Nº 11.683 (t.o 1974), adhiero en lo sustancial a los considerandos V y VI del voto del Dr. Gallegos Fedriani.

III.- Que en relación con la prescripción alegada, la actora planteó dicha defensa en cuanto entendió que los poderes y facultades del Fisco para determinar el tributo habían prescripto por el transcurso de más de diez años, en los términos del artículo 40 de la Ley Nº 11.683 (t.o 1974). Asimismo, alegó que las poderes y facultades del Fisco para imponer multas también habían prescripto. Todo ello, en relación con los quebrantos sufridos durante los años 1962 a 1966 y acerca de los ejercicios fiscales 1967 y 1968.

Ahora bien, teniendo en cuenta que esta Sala con fecha 30/06/2008 declaró la nulidad de las determinaciones de tributo y multas recaídas en los expedientes administrativos Nros. 310-I, 311-I y 312-I -decisorio que se encuentra firme- y que la defensa de prescripción esgrimida por la recurrente se refiere a los ejercicios fiscales 1962/1966 y 1967/1968 comprendidos en las mencionadas determinaciones, deviene insustancial el tratamiento de la defensa de prescripción incoada.

IV.- Que acerca de la defensa de cosa juzgada invocada por la actora, cabe señalar que ésta en su escrito de expresión de agravios afirmó que el inspector actuante verificó las declaraciones presentadas por su parte en el año 1969 y que la administración ordenó el archivo de dichas actuaciones.

Al respecto, se debe señalar que la apelante planteó la defensa de cosa juzgada en relación con las determinaciones de oficio y multas (períodos fiscales 1962/1969) oportunamente revocadas por esta Sala, encontrándose dicha resolución firme, tal como se expresó en el considerando precedente. Por ello, también resulta insustancial el análisis de la defensa opuesta.

V.- Que en este estado, corresponde ingresar al análisis de las cuestiones de fondo relacionadas con las determinaciones de oficio efectuadas por la autoridad administrativa en los expedientes Nros. 467- I, 625-I y 626 I. Ello, conforme fue resuelto por esta Sala en la resolución del 23/05/2013, donde se señaló que estaba pendiente el análisis de los agravios de las partes respecto de lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación (v. fs. 1221/1223, considerando VI).

V.1- En relación con el agravio relativo al ajuste basado en diferencias patrimoniales no justificadas -confirmado por el Tribunal Fiscal de la Nación (v. fs. 977/989)-, la actora señaló en su memorial que no contaba con las constancias documentales a fin de demostrar que su representada había recibido un préstamo de su matriz cuyo objeto era la compra de un inmueble. Sin perjuicio de ello, alegó que este hecho se encontraba demostrado en las actuaciones administrativas (v. fs. 841/842), aunque no aclaró en qué lugar de éstas se encontrarían los elementos que así lo acreditarían.

Cabe destacar que el Tribunal Fiscal había señalado, en base al informe realizado por los peritos contadores, que ante la ausencia de documentación respaldatoria correspondiente a parte de los pasivos registrados y dada la incidencia de las operaciones en ejercicios sujetos a verificación, correspondía confirmar los ajustes practicados por el Fisco con motivo de las diferencias patrimoniales no justificadas.

En este estado, se debe recordar que la ponderación de los aspectos de hecho es atribución del Tribunal Fiscal y resulta en principio irrevisable en esta instancia (art. 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, doctrina de Fallos 300:985). Por consiguiente, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la

conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 1/11/2007, entre otros). En tal sentido, no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal a quo haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado.

En base a los argumentos expuestos, y toda vez que la actora basó su agravio en meras manifestaciones que las manifestaciones de la actora carecen de sustento fáctico y probatorio suficiente, corresponde rechazar los agravios expresados en relación con el ajuste realizado por la autoridad administrativa por diferencias patrimoniales no justificadas.

V.2.- Sentado lo expuesto, corresponde expedirse sobre el agravio del Fisco Nacional relativo a las deducciones realizadas por la actora en el impuesto a los réditos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio por operaciones con empresas vinculadas radicadas en el exterior.

V.2.1.- En relación con la normativa aplicable al caso, se debe señalar que el entonces vigente artículo 14 de la Ley Nº 11.682 (t.o 1972) disponía que: “La Dirección procederá a determinar el rédito neto de las sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero, a base de la contabilidad separada de las mismas, efectuando las rectificaciones necesarias para fijar los beneficios reales de los establecimientos. A falta de contabilidad suficiente en cuanto no refleje exactamente el beneficio de la renta argentina, la Dirección podrá, a los efectos del gravamen que la filial o sucursal y casa matriz forman una unidad económica y apreciar el rédito neto sujeto a impuesto”.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley Nº 11.683 (t.o 1974) establecía: “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”. Asimismo, su artículo 12 prescribía: “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. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado

ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de la escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

V.2.2.- Ahora bien, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Parke Davis Cia. S.A" (Fallos: 286:97) expresó que la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, en la que una es titular del 99,95 por ciento del capital de la sociedad local, lleva a la aplicación de los artículos 11 y 12 de la Ley Nº 11.683, dándole preeminencia a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas.

Asimismo, en dicho precedente el Máximo Tribunal afirmó que la relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente pero tampoco anula su capacidad jurídica tributaria. Por último, agregó que ya sea por aplicación de la teoría de la penetración como mediante los parámetros del principio de realidad económica o de la teoría del órgano, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica.

Con posterioridad, el Alto Tribunal abordó cuestiones análogas a las aquí analizadas en los precedentes "Mellor Goodwin Combustion S.A" (Fallos: 287:79) y "Ford Motor Argentina S.A" (Fallos: 288:333) en un sentido concordante a lo expresado en el fallo "Parke Davis Cia. S.A", confirmando el criterio allí sentado.

V.2.3.- Ahora bien, en este caso en particular, tal como lo ha reconocido la actora, la empresa Imperial Chemical Industries Limited (I.C.I Londres) era titular del 99 por ciento del capital accionario de la sociedad Duperial S.A. De este modo, la sociedad local se encontraba en relación de dependencia con la sociedad extranjera, formando una unidad económica en los términos del artículo 14 de la Ley Nº 11.682 (t.o 1972), de modo que debe considerarse la situación económica real existente entre ambas sociedades, de acuerdo a lo previsto en el artículo 12 de la Ley Nº 11.683 (t. o 1974). En efecto, teniendo en cuenta las circunstancias mencionadas, las operaciones llevadas a cabo

no constituyen verdaderas erogaciones sino que se trata de compensaciones entre la sociedad local y la extranjera.

En consecuencia, toda vez que las decisiones judiciales deben ajustarse a las sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a menos que se aporten nuevos argumentos que justifiquen apartarse de la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia (doctrina de Fallos: 307:1094), corresponde hacer lugar a los agravios del Fisco Nacional, revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación sobre este punto y confirmar los ajustes practicados por los pagos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio en los expedientes administrativos Nros. 467- I, 625-I y 626 I.

VI.- Que en relación con la distribución de las costas, cabe destacar que el artículo 68 del CPCCN dispone que: “La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aún cuando ésta no lo hubiese solicitado. Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad”. En sentido concordante, el artículo 184 de la Ley N° 11.683 consagra el principio objetivo de la derrota como regla general, aunque admite excepciones a dicho principio, siempre que exista mérito para ello y se exprese, bajo pena de nulidad de la eximición.

En el caso de autos, toda vez que no existen motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota, corresponde imponer las costas de ambas instancias a la parte actora, en relación con lo decidido acerca de las actuaciones administrativas Nros. 467- I, 625-I y 626 I (art. 68, segundo párrafo del CPCCN y art. 184 de la Ley Nº 11.683).

VII.- Que por las consideraciones expuestas, corresponde rechazar el recurso interpuesto por la actora, hacer lugar a la apelación de la demandada, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al ajuste basado en diferencias patrimoniales no justificadas y revocarla en relación con las deducciones realizadas por la actora en el impuesto a los réditos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio por operaciones con empresas vinculadas radicadas en el exterior, confirmando de este modo los ajustes practicados por los pagos en concepto de regalías, intereses y diferencias de cambio en las actuaciones Nros. 467- I, 625-I y 626-I. En atención al modo en que se decide, y toda vez que en la liquidación aprobada a fojas 1156/1157 se tuvieron en cuenta

solamente los expedientes 310-I, 311-I y 312, corresponde devolver la causa al tribunal a quo a fin de que se practique una nueva liquidación y se regulen los emolumentos profesionales de los letrados intervinientes. Las costas de ambas instancias deben imponerse a la parte actora, en relación con lo decidido acerca de las actuaciones administrativas Nros. 467- I, 625-I y 626 I (art. 68, segundo párrafo del CPCCN y art. 184 de la Ley Nº 11.683).

ASÍ VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany, adhiere al voto que antecede.

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal, por mayoría, RESUELVE: rechazar el recurso interpuesto por la actora y hacer lugar a la apelación de la demandada. En consecuencia, se confirma la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de conformidad con lo que surge del considerando VII del voto del Dr. Treacy. Las costas de ambas instancias deben imponerse a la parte actora, en relación con lo decidido acerca de las actuaciones administrativas Nros. 467- I, 625-I y 626 I (art. 68, segundo párrafo del CPCCN y art. 184 de la Ley Nº 11.683).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Pablo Gallegos Fedriani
(en disidencia)

Guillermo F. Treacy

Jorge Federico Alemany