

Lexmark International de Argentina Inc. Sucursal Argentina s/ apelación

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala A

Hechos

El fisco impugnó a una empresa la deducción de ciertos intereses y diferencias de cambio por saldos impagos sobre pasivos en moneda extranjera por la compra de bienes a su vinculada de Uruguay, por considerar que se trataban de aportes de capital. La firma interpuso recurso de apelación contra la resolución determinativa del impuesto a las ganancias. El Tribunal Fiscal de la Nación la revocó.

Sumarios

1 - La resolución del fisco mediante la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias a una empresa, como consecuencia de impugnar la deducción de ciertos intereses y diferencias de cambio por saldos impagos sobre pasivos en moneda extranjera por la compra de bienes a su vinculada de Uruguay, considerándolos como aportes de capital, debe revocarse, pues aquella acreditó tanto el nacimiento como la extinción de la deuda originada en la compraventa de mercaderías, máxime cuando la cancelación de los pasivos se encuentran registrados en los libros contables y respaldados por facturas.

Buenos Aires, junio 3 de 2014.

El doctor Buitrago dijo:

I. Que a fs. 18/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por la AFIP-DGI con fecha 17 de noviembre de 2008 mediante la cual se impugnó la declaración jurada presentada por el impuesto a las ganancias período fiscal 2002 y se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto, de lo cual surgió una disminución de quebrantos correspondientes a los períodos fiscales 1997, 1998 y 2002.

Expresa que su mandante (LIASA) es una sucursal argentina de Lexmark International de Argentina Inc., que se dedica principalmente a comercializar y ofrecer soporte técnico para los productos Lexmark de Argentina. Agrega que Lexington desarrolla los sistemas, las técnicas y los productos que vende a LIASA por parte de Lexmark International de Uruguay.

Explica que en el marco de las operaciones de importación de los productos referidos, al momento de cierre del ejercicio fiscal 2002 su mandante registraba pasivos por la falta de cancelación de las importaciones de mercaderías que le son provistas por Lexington y Lexmark International de Uruguay debido a la falta de liquidez que la afectó como consecuencia de la grave crisis económica que afectó el país entre mediados del 2001 hasta fines del 2003. Como consecuencia de la devaluación del peso producida en el

período fiscal cuestionado, las deudas del rubro generaron a la empresa pérdidas por diferencias de cambio, las que fueron deducidas del balance impositivo.

Se agravia de que la inspección haya considerado que las deudas comerciales contraídas con Lexington y Lexmark Int. de Uruguay constituían aportes de capital de dichas empresas en LIASA, para luego impugnar las pérdidas por diferencia de cambio computadas por su representada. Así, entiende que la resolución parte de la premisa errónea de que las deudas comerciales contraídas por LIASA con Lexington y con Lexmark International Inc. de Uruguay S.A. no son tales sino que obedecen a un supuesto “contrato de mutuo” que -según el Fisco- no fue celebrado en condiciones de mercado por lo cual la deuda en cuestión constituye aportes de capital.

Sostiene que las deudas en cuestión fueron canceladas por LIASA, lo cual descarta la procedencia de la tesitura fiscal. En tal sentido, expresa que una vez que recuperó la liquidez financiera para hacer frente al pago de sus obligaciones comerciales, abonó aproximadamente el 70 % de la deuda comercial que motivó el ajuste en el transcurso de dos años en tanto que el saldo restante fue cancelado en los dos años sucesivos.

Por tal motivo plantea la nulidad de la resolución apelada que omitió tener en cuenta el hecho que las deudas comerciales se encontraban canceladas y en la que -según dice- el Fisco no hizo más que efectuar afirmaciones dogmáticas y arriesgar conjeturas sobre una supuesta “vocación de permanencia” de los fondos en cuestión y cuya verificación se deduciría de las “condiciones” de la operación.

Asimismo, puntualiza que conforme surge de la certificación contable aportada en la etapa administrativa, la deuda comercial del rubro fue registrada por Lexmark International de Uruguay en sus registros contables como créditos comerciales, nunca como aportes de capital y/o inversiones en su mandante.

Se agravia de la resolución apelada en cuanto hace uso del concepto de “vocación de permanencia” y pretende hacer que se generen consecuencias legales y fiscales en cabeza de la empresa sobre la base de un precepto que carece de la más mínima recepción normativa en nuestro ordenamiento positivo. Así también, entiende que se ha prescindido por completo de la realidad fáctica, jurídica y económica existente al momento de los hechos en la República Argentina y que no se puede desconocer la figura jurídica compraventa internacional de mercaderías al no resultar manifiestamente inadecuada para reflejar la *intention facti* de las partes en el negocio jurídico.

Considera que en ese orden de ideas, la inspección faltó a los principios de buena fe y ejemplaridad de los actos de gobierno, pues dejó de aplicar criterios racionales en una voracidad fiscal desmedida.

Por último, ofrece prueba, deja planteado el caso federal y peticiona se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

II. Que a fs. 52/59 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la pretensión fiscal. Hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 74 se abre la causa a prueba. A fs. 210 se elevan los autos a consideración de la Sala "A". A fs. 222 se ponen para alegar. A fs. 230/232 vta. hace uso de su derecho el fisco nacional y a fs. 233/239 la actora. A fs. 296 se llama autos a sentencia.

IV. Que en primer lugar, y si bien no ha sido planteado por la actora como una cuestión previa, corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora por la supuesta falta de motivación de la resolución.

En este sentido, debe recordarse que esta Sala ha pronunciado en numerosas oportunidades que a los efectos de la procedencia de una nulidad, debe existir un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión (Cód. Civil Sala F, LA LEY 114-834; 10.006-S; id. 116-783; 10.822-S), por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no indican las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante (C.C., Sala C, LA LEY 135-1102; 10.836-S), 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 (Cód. Civil, Sala E, LA LEY 116-245; de. 123-969; 13.886-S).

En ese contexto, cabe tener presente que en el caso de autos no se vio afectada la validez del acto administrativo, ya que es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verificó en la especie. A mayor abundamiento, y como lo tiene reiteradamente resuelto nuestro Más Alto Tribunal (Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), cuando la restricción del derecho de defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior, porque se satisface la existencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (Fallos: 205:249; considerando 5 y sus citas).

Además, según surge del acto venido en recurso, en el mismo se han explicitado los hechos y antecedentes del caso que le sirven de causa, así como el derecho que considera aplicable al mismo. De acuerdo con ello, se advierte que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y si ésta discrepa con el Fisco Nacional, no es una cuestión que afecte la validez del acto sino que integra el fondo de la cuestión que este Tribunal esta llamado a decidir.

En mérito a lo expuesto, la defensa articulada por la actora, debe ser rechazada, con costas.

V. Que el tema a resolver en autos se refiere a la impugnación por parte del Fisco Nacional de la deducción ciertos intereses y diferencias de cambio por saldos impagos sobre pasivos en moneda extranjera, por considerar que los mismos en realidad se tratarían de aportes de capital.

Para así decidir, la representación fiscal destacó que: a) la accionante realizó importaciones de bienes de cambio de sus sociedades vinculadas Lexmark International

de Uruguay S.A. y Lexmark International Inc. en los años anteriores al 2002 que no fueron pagadas, respecto de las cuales no se pactaron intereses ni plazos de devolución ni garantías especiales, por lo que entiende que no existió “vocación de permanencia”; b) se pactaron plazos de pago que nunca se cumplieron, convirtiéndose durante el transcurso del tiempo en una deuda impagable en moneda extranjera, sin que se interrumpiera la operatoria en ningún momento y sin que se retribuyera a las presuntas acreedoras ni que estas exteriorizaran exigencia alguna de pago o intimación judicial; c) los bienes importados y adeudados se fueron deduciendo de una u otra forma como costo en los diferentes ejercicios en los que se continuaban acumulando las deudas. d) esos hechos constituirían una realidad económica indiscutible ya que para hacer factible la actividad económica de la sucursal argentina debió nutrirse de los necesarios aportes y/o inversiones de capital y no como se pretendiera no exponerlos como tales y aprovechar las revaluaciones de la moneda de cambio acordada, para corroer en su totalidad la base imponible del impuesto nacional; e) existiría vocación de permanencia de los fondos, toda vez que los acreedores no esperaban su devolución ni hicieron reclamo alguno.

En función de los indicios enunciados anteriormente y el principio de la realidad económica, concluye que los pasivos invocados serían en realidad aportes de capital por lo que impugnó las diferencias de cambio deducidas en el ejercicio fiscal 2002.

VI. Que previo a expedirse sobre el “thema decidendum”, resulta pertinente formular algunas apreciaciones sobre el principio de la realidad económica, invocado por el Fisco Nacional y receptado por el artículo 2° de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

La norma precitada es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrada en el artículo 1071 del CC. En efecto, cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulta manifiestamente inapropiado a la impronta o negocio jurídico que 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 propios términos del artículo 1071 del CC y, obviamente del artículo 2 de la ley de rito.

El dogma de la realidad económica es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras jurídicas empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; es en definitiva otorgar preeminencia a la intención empírica (situación de hecho) por sobre la intención jurídica (situación de derecho).

En derecho tributario, cuando 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 tal sentido, se ha sostenido que la interpretación que prescindiera de las formas jurídicas establecidas entre las partes solo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir

situaciones anormales creadas artificiosamente por el contribuyente (Araujo Falço, A: "El hecho generador de la obligación tributaria" - Ed. Depalma Bs. As. - 1964 - Págs. 44, 48 y 49).

VII. Que 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 imposables 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 14.341/1946 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" - 09/02/1999, confirmado por la CSJN -22/02/2005).

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 - "Feroli, Jorge Oscar").

VIII. Que bajo tales pautas corresponde analizar la operatoria en cuestión y los argumentos que llevaron al organismo fiscal a considerar que el pasivo por la compra de bienes al 31/12/2002 como aporte de capital.

Conforme las notas a los estados contables que obran en los antecedentes administrativos que forman parte de la presente causa, el pasivo de marras contraído con la empresa Lexmark International de Uruguay S.A. se origina en el mes de marzo de 2001 y con Lexmark International Inc. se origina en el mes de agosto de 2001; ambos pasivos son sin plazo establecido y no devengan intereses.

IX. Que de los antecedentes acompañados surge que la contribuyente ha logrado acreditar tanto el nacimiento como la extinción de la deuda originada en la compra venta de mercaderías, toda vez que la obligación se ha cumplido.

En efecto, de la prueba pericial obrante en los presentes autos surge que el origen de las deudas corresponde mayoritariamente a importaciones de impresoras, insumos y

accesorios y que la cancelaciones de los pasivos computados por la recurrente se encuentran registrados en los libros contables y respaldados por sus facturas. Asimismo, surge que Lexmark International de Arg. canceló en los ejercicios 2003 a 2007 las sumas de U\$S ...; U\$S ...; U\$S ...; U\$S ... y U\$S ... respectivamente; montos que comprenden la casi totalidad de la deuda generada con Lexington y Lexmark International de Uruguay en el ejercicio fiscal 2002. (v. fs. 90/92)

Asimismo, los peritos agregaron que los plazos acordados entre las empresas van de 30 a 90 días contados a partir de la fecha de cada factura, y respecto a las condiciones fijadas en los despachos de aduana, en los verificados por las importaciones en cuestión, no se ha observado que conste en los mismos plazos o condiciones especiales de cancelación.

X. Que conforme lo señalado, el Fisco basó su postura en una serie de presunciones tales como la “vocación de permanencia” que caracteriza las dos partes en los aportes de capital, que de ser admitidas sin más por este Tribunal significaría otorgarle a dicho organismo el privilegio de alegar una simple sospecha acerca de la existencia de fraude para que el peso de la prueba en contrario recayera sobre los interesados (ver sentencia de la Cas. De Roma, 29 de diciembre de 1915, citada por Ferrara, Francisco: “La simulación de los negocios jurídicos” - de Revista de Derecho Privado - Madrid - 1960 - pag. 446), máxime si se tiene en cuenta que siendo la demandada quien se coloca en la posición de considerar simulado el acto, es ella quien provista de la prerrogativa inquisitoria suficiente, debe arrimar a la causa la demostración de que parte de la operación realizada no se ajusta a la realidad (CNFed. Cont. Adm. - Sala III - “Eli Lilly Interamérica - Suc. Argentina - 12/10/1995).

Y ello es así, en tanto el organismo recaudador no ha demostrado que los pasivos impugnados se traten en realidad de aportes de capital, por lo que sus argumentos, en contrario con lo registrado contablemente por la actora, resultan improcedentes.

Por todo lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada.

La doctora Gómez dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Por ello, se resuelve: 1°) Rechazar la excepción de nulidad planteada por la actora. Con costas. 2°) Revocar la resolución apelada. Con costas. Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59, tercer párrafo del R.P.T.F.N. (AA Nro. 840 y sus modificaciones). — Ignacio J. Buitrago. — Edith V. Gómez.

FUENTE. LA LEY