



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.649-I y acumulado N° 30.651-I; AGUA MARINA S.A.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) para resolver el Expediente N° 30.649-I y acumulado N° 30.651-I caratulado "AGUA MARINA S.A. s/apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. AGUA MARINA S.A. interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 83/2007 y 84/2007 dictadas en la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos en las que se determinó de oficio su obligación en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2001 y 2002, en ambos casos con más intereses resarcitorios, y multas de omisión, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.).

En dichos actos, el Fisco Nacional formuló los siguientes ajustes:

a. Ajustes en precios de transferencia por las exportaciones de calamar al exterior

Sostiene AGUA MARINA S.A. en su escrito recursivo que en dichos períodos no se encontraba obligada a cumplir con las obligaciones del régimen de precios de transferencia por la falta de vinculación con las empresas clientes del exterior. Relata en este sentido que, de las exportaciones realizadas a China, una parte estaba dirigida a las empresas Zhejiang Ocean Fisheries Group Co. Ltd. (en adelante, ZOFG) y Rongcheng Ocean Fishery Co. (en adelante, ROF). Agrega que la fiscalización presumió una vinculación con estas firmas en virtud que les alquiló dos buques: el Jin Yuan y el Xin Shi Ji N° 18, es decir que tenían una relación locador-cliente.

En cuanto a los contratos de locación de los buques, afirma que los buques chinos, a diferencia de aquel alquilado a una sociedad argentina (San Lucas I), tienen características similares. En cambio, el buque argentino era más antiguo y tendría inferior capacidad de bodega, todo lo cual justificaría el menor valor locativo asignado a este último.

Expresa que, si el Fisco Nacional consideraba que los contratos fueron celebrados por fuera de las prácticas de mercado, lo que debió hacer es circularizar a empresas del ramo que también alquilaron navíos y comparar los

términos contractuales. De otro modo, de la comparación de tres contratos celebrados por la misma empresa no podría concluirse que existe vinculación.

Señala que es precipitada su conclusión de que ROF o ZOFG pudieran fijar su política empresarial, en los términos que da cuenta el punto 1) del Anexo III de la RG AFIP 1122/2001 para sostener que había vinculación, atento que a la primera le habría vendido menos del 1% de su exportación anual en 2002, y a la segunda el 29%.

Agrega a continuación que es erróneo aseverar que estas dos firmas son una misma empresa y que el único argumento del juez administrativo en dicho sentido es que la persona que firmó los contratos de locación de los buques es la misma y con el mismo domicilio, aun cuando es práctica habitual de las empresas del exterior que actúan en nuestro país nombrar apoderados para que las representen.

Respecto a las operaciones con la firma uruguaya Arrow Trading Co. Ltd. (“Arrow”), indica que solamente el tipo social de la empresa no es indicio de que una operación haya sido realizada al margen de los términos de mercado y que no existe elemento alguno que conecte a AGUA MARINA S.A. con dicha empresa.

Explica que, a los efectos de seleccionar el método más conveniente, la inspección presentó un informe en el que realizó un pormenorizado análisis de los distintos precios que investigó a los efectos de ajustar las exportaciones a China y Uruguay. Sin embargo, remarca que al momento de inclinarse por el método más apropiado para ajustar los precios, adoptó las posiciones arancelarias del Sistema Integrado María (SIM), cuando con anterioridad habría desechado dicho método porque la información obtenida no era específica y porque los demás contribuyentes suelen colocar el mismo número de partida a productos similares pero no iguales. Con ello, entiende, el precio unitario de las exportaciones a la firma uruguaya Arrow podían variar. Del mismo modo, denuncia que cuando la fiscalización tomó precios comparables de vaina y tubos de calamar con destino a Asia, lo hizo respecto del mercado japonés y no del mercado chino, y que los únicos precios que tuvo la fiscalización de envíos a China corresponden a tentáculos de calamar, producto que no habría sido exportado a China durante el año 2002.

Sostiene, en definitiva, que en los ajustes no se tuvo en cuenta: a) los distintos subproductos que posee el calamar y que hacen variar su precio, b) se tomaron posiciones arancelarias que no distinguen el tipo de producto exportado, y c) se tomaron precios de un destino generalizado al no haberse hallado el país análogo al que exportó AGUA MARINA S.A.

Solicita por ello que se dejen sin efecto los ajustes practicados por este concepto.

En subsidio, acompaña en carácter de prueba documental un informe elaborado en base a posiciones arancelarias del SIM del año 2002 y ofrece la producción de una prueba pericial contable para demostrar que el ajuste que practica el Fisco es incorrecto.

b. Ajustes por impugnación del pasivo con el proveedor LUXMARINO S.A.

Se trata, según los dichos de la recurrente, de una deuda comercial contraída con la firma LUXMARINO S.A. por compra de materiales. Sigue diciendo que años después reclamó su pago por un tercero invocando ser cesionario de la misma. Explica que la fiscalización circularizó a dicha firma y ésta, a través de su representante, desconoció la existencia de la deuda, aunque no pudo exhibir los recibos por los pagos por no obrar en su poder, montos que fueron calificados como ingresos omitidos y, por ende, como un incremento patrimonial sin justificar –art. 18, inc. f), ley 11.683-.

Dice al respecto que no se encuentra la discusión la veracidad de las operaciones, pero que no hay elementos que

prueben que las mismas fueron canceladas, pretendiendo de ese modo desvirtuar el encuadramiento de ingresos sin justificar.

c. Ajuste por diferencia de cambio en la venta de dólares para la cancelación de operación con la firma ZONA COMUN S.A.

Sostiene en este caso que se trata de una diferencia de cambio en la cuenta “caja en moneda extranjera” originada en que con fecha 21 de octubre de 2002 canceló una deuda con el proveedor ZONA COMUN SA, para lo cual entregó la suma de U\$S 94.500 a la firma Alpes Centro Coop. De Crédito a cambio de un cheque en moneda nacional. Aduce que el Fisco Nacional consideró que la operación con la entidad financiera había sido concretada después de la devaluación de la moneda nacional, el 6 de enero de 2002, cuando en realidad fue informada mediante multinota el 3 de enero de 2002, es decir, cuando aún se encontraba vigente la paridad entre el peso argentino y el dólar estadounidense, razón por la cual, entiende que era procedente computar la diferencia de cambio.

d. Ajuste en concepto de intereses presuntos por créditos a los accionistas

Relata que el 4 de enero de 2002 entregó a sus tres accionistas una suma cierta de dólares a cada uno a cuenta de futuras distribuciones de dividendos, retiros que en la parte que excedían la distribución de la Asamblea Ordinaria del 8 de agosto de 2003, fueron considerados por el juez administrativo como créditos otorgados por la sociedad a los accionistas y generadores de los intereses presuntos previstos en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.).

Sostiene que a esa fecha la sociedad sólo poseía esos tres socios y que la norma hace referencia a los *terceros*, requisito que no se cumpliría en la especie toda vez que el interés de la empresa sería el mismo que el de sus socios.

Vinculado al ajuste anterior, dice que si se consideran los anticipos como créditos correspondería otorgarles el tratamiento del Decreto 214/2002, en su art. 8º, por lo que, sostiene, no es procedente el ajuste el tipo de cambio cuando existe una norma que dispone que las deudas en dólares no deben ajustarse sino al tipo de cambio anterior a la devaluación.

Finalmente, la recurrente ofrece pruebas y solicita la revocación de ambos actos determinativos, así como también de las sanciones aplicadas en los mismos, con costas.

II. A fs. 129/152vta. y fs. 320/341 contesta los recursos el Fisco Nacional, refiriéndose a los ajustes en los siguientes términos.

a. Ajustes en precios de transferencia por las exportaciones de calamar a China y Uruguay.

Sostiene la representación fiscal que la fiscalización constató que el 41,43% del pasivo total de AGUA MARINA S.A. lo mantenía con las empresas chinas ZOFG y ROF, así como que del total de ventas a China del año 2002, el 84,59% se realizaron con ZOFG y el 2,68% con ROF. Además, ambas empresas fueron locadoras de tres de los cinco buques que empleaba para el desarrollo de su actividad, manteniendo por ello créditos a su favor en forma continua. De ello extrae el juez administrativo que las empresas chinas participaron en las operaciones de exportación que la recurrente realizó en el período fiscal 2001 con destino a su país.

Por otro lado, en cuanto a la comparación de los buques chinos con el arrendado a una empresa argentina, destaca

que los alquileres de buques chinos se hicieron por un monto considerablemente superior, teniendo en cuenta que los contratos fueron realizados por el mismo lapso de vigencia y que los extranjeros son alquilados a casco desnudo, mientras que el buque argentino incluye en el costo de arrendamiento los derechos que otorga el permiso de pesca declarado sobre el buque para la especie “calamar”.

Respecto a los contratos en sí, afirma que si bien es cierto que ninguna norma legal estipula los requisitos de contratación, no deberían soslayarse las circunstancias apuntadas por la inspección que resultarían contrarias a las prácticas habituales de comercio en operaciones similares entre partes independientes.

Dichas circunstancias fueron suficientes para el juez administrativo para tener por acreditada la vinculación de AGUA MARINA S.A. con las empresas chinas y para justificar el ajuste bajo el régimen de precios de transferencia.

En cuanto a las exportaciones a la empresa uruguaya, sostiene que por tratarse de una SAFI -Sociedades Anónimas Financieras de Inversión, ley 11.073- le correspondería la aplicación de las previsiones del artículo sin número agregado a continuación del art. 21 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, t.v., por lo cual las operaciones con la firma uruguaya no resultan ajustadas a las prácticas normales de mercado y deben, necesariamente, ser sometidas a la mecánica de precios de transferencia. Con relación al método elegido para el ajuste -precio comparable entre partes independientes- indicó que no solo se habrían tenido en cuenta las posiciones arancelarias de las operaciones de firmas que exportaron los mismos productos durante el período 2002 en el SIM, sino también información obtenida de firmas independientes que realizaron operaciones por las mismas partidas arancelarias, a los mismos mercados o similares, en fechas próximas y volúmenes compatibles.

b. Ajustes por impugnación del pasivo con el proveedor LUXMARINO S.A.

Remarca que fue la apoderada del proveedor la que manifestó que las facturas se encontraban canceladas y que AGUA MARINA S.A no aportó los remitos originales por la compra de materiales, desconociendo así el pasivo invocado.

c. Ajuste por diferencia de cambio en la venta de dólares para la cancelación de operación con la firma ZONA COMUN S.A.

Por el ajuste vinculado a este proveedor, asevera que la parte actora no habría aportado ninguna prueba que demuestre sus dichos y que el mismo se sustenta en sus propias registraciones donde consta que la factura que dio lugar a la diferencia de cambio se canceló el 21 de enero de 20002, es decir con posterioridad a la salida de nuestro país de la convertibilidad.

d. Ajuste en concepto de intereses presuntos por créditos a los accionistas.

Destaca que los accionistas son sujetos claramente diferenciados del ente que conforman, según la normativa vigente y que, por ello, resulta aplicable la figura del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias. Agrega, por otro lado, no se habría probado que se esté frente a operaciones propias del giro de la empresa ni realizadas en su interés. En relación a la diferencia de cambio que también se reclama por la incorrecta valuación de los créditos en dólares sostiene la indubitable aplicabilidad de los arts. 68 de la ley del gravamen y de los arts. 97 y 98 de su decreto reglamentario.

Solicita, en consecuencia, la confirmación íntegra de los actos recurridos, con costas.

III. A fs. 171 se abrió la causa a prueba. A fs. 180 y fs. 181/185 lucen las respuestas a los oficios dirigidos a la Cámara de Armadores de Poteros Argentinos y a la Prefectura Naval Argentina.

A fs. 345 se resolvió acumular el Expediente N° 30.651-I al que lleva el N° 30.649-I.

A fs. 402/410 consta la respuesta al oficio dirigido al Registro Nacional de Buques, a fs. 411/416 al oficio dirigido a la Subsecretaría de Pesca y Agricultura, a fs. 421/422 a la Cámara de Armadores de Poteros Argentinos y, finalmente, a fs. 442/447 consta la pericia contable producida.

A fs. 479 se clausuró el período probatorio y se elevaron las presentes actuaciones a conocimiento de esta Sala y se pusieron los autos a alegar, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fs. 495/501 y la parte actora a fs. 483/492.

A fs. 523 se ponen los autos a sentencia.

IV. Que procede ahora analizar la legitimidad de las Resoluciones recurridas en los términos en que quedó trabada la litis. Cabe señalar, de manera preliminar, que los jueces/as no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

a. Ajuste por aplicación del régimen de precios de transferencia por las exportaciones a China y Uruguay

Para ello cabe tener en cuenta que del Informe Final de Inspección que obra a fs. 889/894 del Cuerpo N° 5 “Ganancias 2001-2002”, surge que AGUA MARINA S.A. es una empresa que se dedica a la pesca y venta de calamar Illex, tanto en el mercado interno como externo en las variedades de “entero”, “vaina con aletas” y “tentáculos sin picos y sin ojos”, los cuales son congelados a bordo. Para el desarrollo de la tarea utiliza buques tangoneros propios y de terceros, aunque no posee plantas elaboradoras ni cámaras de frío. De allí surge también que no presentó Estudio de Precios de Transferencia por los períodos fiscales 2001 y 2002 que son los comprendidos en este Expediente.

Dicho informe se remite a otro informe realizado especialmente y por separado, que obra a fs. 1571/1590 del cuerpo N° 8 “Precios de Transferencia”, y al Dictamen del Departamento de Operaciones Internacionales en fs. 1515/1532 del mismo cuerpo, de los que se desprende que: a) la temporada de calamar Yllex Argentinus es del 1° de febrero al 31 de agosto de cada año calendario, b) el calamar procesado, entero, en vaina, en tubo o tentáculos, y congelado a bordo es colocado en el mercado exterior o vendido en el mercado interno a terceros independientes, c) las ventas son efectuadas directamente por el presidente de la firma, el señor Cristos Trasivulidis, d) una vez que los barcos de la empresa ingresan al puerto a descargar la producción, la misma es desembarcada y cargada en el buque que indique el cliente para ser trasladada al exterior, e) los productos exportados son vendidos bajo la modalidad FOB.

Con relación a los productos comercializados durante el año 2001, la inspección observó que del total el 71,57% corresponde a vainas de calamar congeladas con aletas, mientras que el 25,01% a calamar entero. Para el año 2002, se mantiene la vaina como producto más vendido, aunque se incrementa la venta del calamar entero al 39,20%.

En cuanto a los destinos de dichos productos, en 2001 AGUA MARINA S.A. vendió a España, China, Ushuaia, Venezuela, Chile, Colombia, Portugal y Polonia. El 65,61% de lo vendido corresponde a exportaciones a España;

en segundo lugar, a China con 24,93%. En 2002 vendió a España, Italia, Japón, Taiwán, EEUU, Uruguay, China y Portugal. Nuevamente, la mayor parte fue vendida a España, con 38,72% y en segundo lugar a China con 35,17%. Surge de allí también que durante el año 2001 se emitieron 60 facturas a 16 clientes y destinos diferentes. Durante el año 2002, se emitieron 40 facturas a clientes y destinos diferentes y de un año a otro se repitieron 6 clientes. Del análisis de esos clientes que se repiten, la inspección detectó que en las ventas a China, dos de sus clientes, las empresas ZOFG y ROF, eran a la vez proveedores en la locación de dos de los buques pesqueros utilizados por AGUA MARINA S.A. para desarrollar su actividad. Además, observó que el precio de la locación de esos buques era mayor a la locación de otro buque de similares características que la contribuyente contrató con una empresa argentina. Por estas razones, consideró que las ventas efectuadas con esos clientes fueron realizadas entre empresas vinculadas y sus precios de transferencia deberían haber sido calculados de acuerdo a lo establecido por el art. s/n agregado a continuación del art. 15 de la ley, las disposiciones agregadas al art. 21 de la reglamentación y la Resolución General AFIP N° 1122/01.

Por otro lado, detectó también que durante el año 2002 se realizaron ventas a una empresa uruguaya constituida como una SAFI, la firma Arrow Trading Co. Ltd., y que por ello tenían que ser tratadas como ventas con operadores no independientes.

En cuanto al método adoptado para el análisis de los precios de transferencia del sector pesquero, el Fisco Nacional utilizó el Precio Comparable Entre Partes Independientes (CUP), citando la normativa nacional y las Directrices de la OCDE aplicables, que fue elegido porque a) en el SIM halló información de operaciones realizadas bajo las mismas partidas arancelarias, b) el producto comercializado fue obtenido en el mismo mar, en fechas similares y bajo condiciones climáticas análogas, c) se obtuvo información de firmas independientes que realizaron operaciones por dichas partidas arancelarias, de acuerdo al análisis de la información de los F.741, d) las empresas pesqueras independientes consideradas comparables realizaron operaciones con destino a los mismos mercados o similares y en fechas próximas, y e) los volúmenes de las operaciones comparadas fueron similares.

Del Dictamen del Departamento de Operaciones Internacionales surge también que a) las exportaciones con destino a Taiwán fueron realizadas a través de una firma uruguaya constituida bajo el régimen de SAFI – conf. ley 11.073-, Arrow Trading Co. Ltd., b) los buques arrendados a la recurrente por las firmas chinas ZOFG y ROF, fueron el “Jin Yuan” (ROF), “Ron Da Yang” (ROF) y “Xin Shi Ji N° 18” (ZOFG), y que por “Ron Da Yang” no se obtuvo copia del contrato, c) la apoderada en Argentina de las dos empresas chinas locadoras era la Sra. Leilei Xia, cuyo domicilio legal/real corresponde al de una sociedad anónima en la cual era directora y cuya actividad era la pesca marítima, costera y de altura, actividad coincidente con la de AGUA MARINA S.A., d) del cotejo del detalle de las facturas de exportación emitidas a ROF, surgieron diferencias en cuanto a la escritura del nombre de esa sociedad: Rongcheng Oceanique Pesca Co. Ltd, Rongcheng Deep-Sea Fisheries, Rongcheng Ocean Fisheries Group, Rongcheng Ocean Fishery, e) de los estados contables de la recurrente por el ejercicio cerrado en 31/12/2001, en especial en el detalle de deudas, se extrajo un índice de endeudamiento (pasivo total/patrimonio total) de 2,63 veces, lo que indicaría que la mayoría de los riesgos del negocio estaban siendo tomados por los acreedores y que hubiera sido difícil obtener dinero de fuentes externas. Sobre la concentración del endeudamiento, concluyó que el 32,60% del pasivo total lo mantenía con el cliente Rongcheng y el 13,20% con Zhejiang. Con relación al activo total, el nivel de endeudamiento con Rongcheng ascendía al 23,62% y con Zhejiang al 9,56%, f) de los estados contables por el ejercicio cerrado al 31/12/2002 se extrajo que el índice de endeudamiento era 1,40 veces y que la concentración del endeudamiento sobre el pasivo total ascendía al 21,72% con Rongcheng y al 19,71% con Zhejiang. A su vez, por el activo total la deuda con Rongcheng era del 12,67% y con Zhejiang del 11,50%. En suma, por el período 2002, desde el punto de vista del pasivo total de la recurrente,

advierte que ambas empresas de origen chino, locadoras de tres de los cinco buques que utilizó la contribuyente, representaron en conjunto el 41,43% del pasivo.

En función de ello y las restantes razones que se explican en los diferentes Informes obrantes en las act. adm. que preceden el dictado de las Resoluciones, el criterio del juez administrativo fue que las firmas chinas proveyeron en forma sustancial a la recurrente de los activos necesarios para el desarrollo de sus actividades económicas, por lo cual consideraron a las operaciones con las mismas como efectuadas entre empresas vinculadas, encuadrándolas en el artículo sin número agregado al art. 15 de la ley del gravamen. Se cita específicamente el art. 7° de la Resolución General (AFIP) N° 1122/01, que para definir la vinculación entre empresas remite al Anexo III, específicamente a partir del supuesto de *participación significativa de un sujeto en la fijación de las políticas empresariales de la otra*, en el caso concreto por la provisión de los clientes de los buques para la pesca.

El Dictamen del Departamento de Operaciones Internacionales menciona que los créditos a favor de los tales clientes se incrementaron de 2001 a 2002, para ROF en un 25% y para ZOFG en un 180%. Asimismo, se explica allí que el alquiler de los buques con ambas empresas se realizó mediante un mismo formato de contrato, resultando llamativo para el juez administrativo que: a) actuó como apoderada de ambas empresas la misma persona, b) no se establecieron intereses o cláusulas específicas en caso de mora, c) no se pactaron seguros sobre los buques, d) no se impusieron cláusulas indemnizatorias a favor de las locadoras, e) no se detallaron los gastos que la locataria podía deducirse antes del pago del alquiler, y por último, f) no se fijaron los tribunales llamados a intervenir en caso de incumplimiento contractual.

Además, ambas empresas establecen el importe del alquiler de los buques bajo una idéntica modalidad de pago y de suma de dinero sin tenerse en cuenta las diferencias entre los buques. Por otro lado, se dice que no se justifica por qué el contribuyente efectúa giros de dinero al exterior, declarando a la entidad bancaria interviniente que dicho monto tenía que ser imputado a una empresa determinada, distinta de la que figuraba en el contrato que celebró y cuyo servicio pretende abonar, y que reciba el comprobante de dichos pagos de parte de una empresa con otra denominación según el membrete del documento emitido. Finalmente, se hace saber que los buques chinos fueron arrendados por un importe mayor (U\$S 150.000 contra U\$S 112.500) al que se alquiló otro buque a una empresa argentina, considerando que se trata de contratos realizados por el mismo lapso de vigencia y que los extranjeros son alquilados “a casco desnudo” mientras que el buque argentino incluye los derechos que otorga el permiso de pesca declarado sobre el buque para la especie calamar.

Que sentado cuanto antecede, corresponde en primer lugar dar tratamiento al ajuste por precios de transferencia vinculado a las dos empresas chinas que de acuerdo a los elementos constatados resultan ser clientes, locadoras y acreedoras de la recurrente, para lo cual es necesario analizar la existencia o no de vinculación entre las mismas, por ser determinante para que resulte procedente la aplicación del art. 15 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.).

En el artículo sin número agregado a continuación de dicha disposición, se prescribe que “*A los fines previstos en esta ley, la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 49, un fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b) del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades*”.

Que en ejercicio de sus facultades de reglamentación (art. 7°, decreto 618/97) la Administración Tributaria sustituyó la Resolución General (AFIP) N° 702/99, a través de la Resolución General 1122/01, enumerando los supuestos (22 situaciones) en los que, a su criterio, se verificarían las hipótesis de vinculación económica y, en el caso, se adopta la que dice que habrá vinculación cuando *“Un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización, de otro”* -Anexo III-.

En el caso, no se encuentra en discusión que Agua Marina S.A. ejerció parte de sus actividades con buques alquilados a sus clientes en China, en contratos de menor precio a otros de similares características, aspecto sobre el cual la prueba rendida es insuficiente para justificar la diferencia. Este hecho, sumado a la importancia de los pasivos mantenidos con las mismas empresas y aspectos llamativos en sus cláusulas contractuales -como la apoderada en común que los suscribió, la falta de previsión de intereses para el caso de mora en el pago del precio, entre otros de los varios señalados en el dictamen antes aludido-, permiten configurar el principio de vinculación económica esgrimido por el juez administrativo y la obligación, por ende, de cumplir con el régimen de precios de transferencia (art. agregado a cont. Art. 15, ley y sus reglam.).

Resulta relevante señalar en este sentido la concentración del endeudamiento de Agua Marina S.A. con las empresas chinas, superior al 40%, lo que sumado a los restantes elementos destacados por el juez administrativo a partir de los informes y dictámenes obrantes en las act. adm. en los que se analiza con detalle la modalidad operativa utilizada en los períodos que aquí importan, permiten concluir que no se trata de empresas independientes sino vinculadas por las actividades realizadas.

En efecto, a pesar de la prueba rendida y sustanciada ante este Tribunal y previamente en la instancia administrativa, en el caso Agua Marina S.A. no logró acreditar que las empresas chinas a las que vendió parte de su producción fueran realmente empresas independientes. Ni las respuestas dadas por Cámara de Armadores de Poteros Argentinos a fs. 180 y 421/422, ni la de Prefectura Argentina sobre las características de los buques chinos y del buque argentino San Lucas I a fs. 181/185 y a fs. 402/409, según las fichas registradas y certificados obrantes en dicha dependencia, permiten llegar con certeza a esa conclusión. En efecto, la información que dio la Cámara de Armadores Poteros en cuanto a que los mejores barcos para la actividad de Agua Marina S.A. eran los barcos poteros, luego los arrastreros y, por último, los pesqueros, sin otros datos, ni otra documentación o informe técnico que la respalde, no resulta por sí sola suficiente para justificar en el caso concreto la diferencia de los precios pagados por Agua Marina S.A. por el alquiler de los buques chinos en relación al buque argentino, San Lucas I, alquilado a Frumar S.A., que fue uno de los aspectos principales tenidos en cuenta por el juez administrativo para presumir la vinculación empresarial.

En cuanto a la informativa al Ministerio de Agricultura a fs. 411/416, allí se informa en forma genérica sobre los tipos de calamar, sus precios y la forma de su comercialización, pero tampoco la respuesta contribuye a acreditar concretamente los agravios formulados por la recurrente sobre la falta de vinculación con las empresas chinas que invoca.

Por último, el informe pericial contable agregado fs. 442/447 tampoco se expide sobre el recaudo de la vinculación con las empresas chinas, ni tampoco se hace allí un análisis circunstanciado sobre los aspectos tenidos en cuenta por el juez administrativo para efectuar los ajustes notificados, en particular respecto de los pasivos contraídos con las mismas empresas y las operaciones que llevaron a cabo que acreditan que se trata de empresas vinculadas. Asiste razón a la representación fiscal cuando en ocasión de alegar invoca la existencia de aspectos no tenidos en cuenta en los puntos periciales que dieron lugar al informe que, por su relevancia, ponen en seria duda sus conclusiones, entre ellos los referidos al tipo de la información compulsada en la

comparabilidad de los precios. Para ello cabe tener en cuenta el Informe por la División Fiscalización de la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores obrante a fs. 1535/1590 de las act. adm., a partir del cual se determinaron los ajustes en las Resoluciones que da cuenta de la abundante información considerada respecto de los productos comercializados, los destinos de los mismos, así como las fuentes de datos utilizadas que son el antecedente de las liquidaciones notificadas en las Resoluciones.

En definitiva, con dicha prueba, dada las deficiencias apuntadas por la representación fiscal respecto de la metodología adoptada, AGUA MARINA S.A. no logró desvirtuar las observaciones que formulara el ente fiscal como fundamento de sus Resoluciones de determinación de oficio, lo que sella la suerte adversa de sus agravios.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, con costas.

b. Ajuste por diferencia de cambio por la cancelación de la deuda con el proveedor Zona Común SA.

En relación a este ajuste, surge del informe final de inspección ya citado el análisis de los estados contables del ejercicio 2002 entre los cuales se revisó el Rubro “caja moneda extranjera” y se verificó que en uno de los movimientos de la cuenta no se asentó correctamente la diferencia de cambio positiva producida por la salida de los dólares en cartera. Se contabilizó el pago de una deuda con el proveedor Zona Común SA como si se le hubiese efectuado en dólares cuando en realidad se realizó con cheques propios y de terceros, según lo expresado en la copia de los recibos. La contribuyente informó que el cheque pertenecía a la firma Alpes Centro Lda. Coop. De Crédito la que les facilitó su valor a cambio del dinero en moneda extranjera. Como por la venta de moneda extranjera no contabilizaron la ganancia por la diferencia de cambio percibida, se efectuó un ajuste en función de lo dispuesto por el art. 68 de la ley y los arts. 97 a 101 de su reglamentación.

Que el enclave de la discusión radica en el momento en que la recurrente se habría desprendido de las divisas, en tanto si la entrega se hubiese producido con posterioridad al fin de la convertibilidad, el ajuste por ganancia no declarada por diferencia de cambio es procedente.

Que ésta aduce que con fecha 21 de enero de 2002 canceló la deuda con el proveedor Zona Común SA, para lo cual habría entregado la suma de U\$S 94.500 a la firma “Alpes Centro Coop. De Crédito” a cambio de un cheque en moneda nacional, es decir que, contrariamente a lo que dice el juez administrativo, la operación no fue concretada después de la devaluación de la moneda nacional prueba de lo cual es que AGUA MARINA S.A. informó la misma mediante multinota del 3 de enero de 2002, cuando aún se encontraba vigente la paridad entre el peso argentino y dólar estadounidense.

Que se constató en el Libro Diario N° 3 que fue registrado un crédito de U\$S 254.900 en la cuenta “caja en moneda extranjera” el 31 de enero de 2002 como asiento resumen de fondos 01/2002, y en el detalle del mayor de dicha cuenta al 31 de diciembre de 2002 se registró un crédito de u\$s 94.500 el 21 de enero de 2002 por pago al proveedor ZONA COMÚN SA.

De ello se sigue que la recurrente canceló la suma de \$94.500 al proveedor con un cheque de terceros. A cambio de esos cheques entregó en dólares la misma suma, que al tipo de cambio al 21 de enero de 2002 (\$1,85) ascendía a la suma de \$174.825. De allí la diferencia de cambio positiva desde el momento de inicio del ejercicio hasta la fecha de cancelación de la factura registrada en los libros de la actora (21/01/2002), por un total de \$80.325 (\$174.825 - \$94.500).

Que la actora yerra en sostener la fecha que alega (03/01/2002) como fecha en la cual se habría desprendido de

los dólares, tanto más cuanto que la información por ella volcada a la multinota no enerva la veracidad de sus propios registros contables, en los que consignó una fecha posterior al fin de la convertibilidad, por lo que corresponde confirmar la Resolución N° 84/2007, con costas.

c. Ajuste por intereses y diferencias de cambio generados por créditos presuntos a los accionistas

Surge también de la Resolución que al analizar el Rubro “otros créditos” la inspección constató en las cuentas de los accionistas que habían retirado el 4 de enero de 2002 a cuenta de sus honorarios o dividendos, una cantidad de dólares contabilizada durante la paridad del peso y el dólar. A posteriori, dichos créditos recibidos por los accionistas en dólares nunca se revaluaron y al cierre se lo tomó como un crédito en pesos. Por tal motivo, se omitió registrar las diferencias de cambio positivas originadas por dichos créditos, las cuales se ajustaron por un valor de \$68.100 del accionista Druk Investing y \$17.025 de la Sra. Juana Trasivulidis. Asimismo, en la cuenta del Sr. Cristos Trasivulidis (presidente), además de asentarse el retiro en pesos y mantenérselo así, en el mes de abril de 2002 cancela el saldo de su cuenta en pesos con la entrega de una cantidad de dólares mucho menor a la que había retirado. Contablemente, al cierre del ejercicio la cuenta estaba saldada cuando en realidad la misma debía arrojar un saldo de u\$s 65.700, el cual es considerado impositivamente así por la fiscalización, y por lo tanto se lo revaluó al cierre como un crédito en dólares que generó una diferencia de cambio positiva de \$317.619. Por lo tanto, se efectuaron ajustes por diferencias de cambio mal imputadas por un valor total de \$402.744.

Además, debido a que en abril de 2003 se distribuyeron dividendos por los resultados del ejercicio 2002, dado que los saldos contables fueron considerados en pesos y no en dólares, a todos los accionistas se les entregaron más pesos hasta cubrir la proporción de dividendos que le correspondía de acuerdo a la distribución aprobada por Asamblea. Como de acuerdo a lo verificado los saldos de esos créditos eran en dólares, tales cifras adelantadas excedieron los montos de dividendos acreditados a cada uno en sus cuentas particulares y, por lo tanto, se determinaron intereses presuntos sobre los saldos anticipados de más por un valor de \$21.168,91, de acuerdo a lo establecido en el art. 73 de la ley del gravamen.

Que al respecto corresponde señalar que la modificación del tipo de cambio dispuesta por la ley 25.561 implicó consecuencias en el cómputo impositivo de las diferencias de cambio, cuyos lineamientos generales están contenidos en el art. 68 de la ley del gravamen y en los arts. 96 a 101 del decreto reglamentario. Existen regulaciones posteriores que guardan estrecha vinculación con las disposiciones de la ley 25.651, en particular, en virtud de la invocación realizada por la parte actora, resulta pertinente hacer referencia al Decreto 214/02 (B.O.: 4/2/2002) de reordenamiento del sistema financiero, que extendió el proceso de "pesificación" de créditos y deudas iniciado por la ley, a la relación de un peso por cada dólar estadounidense o su equivalente en moneda extranjera.

La cuestión gira en torno a la definición del término "activos y pasivos en moneda extranjera" del art. 17 de la ley 25.561, que según la propia ley (tercer párrafo, inciso a) del art. 96) resultan incluidos dentro de dicho término los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de las mismas. Recuérdese que el Fisco Nacional considera los anticipos de dividendos como créditos por la diferencia de cambio.

Ahora bien, el Decreto 214/02 extiende el proceso de pesificación de deudas iniciado por la ley al disponer mediante su artículo 1°: *"A partir de la fecha del presente decreto quedan transformadas a PESOS todas las obligaciones de dar sumas de dinero, de cualquier causa u origen -judiciales o extrajudiciales- expresadas en DÓLARES ESTADOUNIDENSES, u otras monedas extranjeras, existentes a la sanción de la ley 25561 y que no se encontrasen ya convertidas a PESOS"*.

Por medio de sus arts. 2º y 3º se establece la paridad a la cual se pesifican los depósitos y deudas en moneda extranjera existentes en el sistema financiero, fijando la misma en \$ 1,40 (un peso con cuarenta centavos por dólar estadounidense) y \$ 1 (un peso por dólar), para depósitos y deudas, respectivamente. Finalmente, a través de los artículos 8º y 11, se completan las obligaciones comprendidas en la pesificación, que comprenden aquellas no vinculadas al sistema financiero (art. 8º) y las transmitidas por las entidades financieras en propiedad fiduciaria a fideicomisos financieros (art. 11).

Una de las finalidades de la ley fue facultar al Poder Ejecutivo a regular los cambios producidos en las obligaciones contraídas a raíz de la modificación de la paridad cambiaria. Por lo tanto, las distintas pesificaciones sucesivamente dispuestas por dicho Poder forman parte del mismo proceso.

Entre ellas, el art. 8 del Decreto 214/02 dispuso que *“Las obligaciones exigibles de dar sumas de dinero, expresadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES u otra moneda extranjera, no vinculadas al sistema financiero, cualquiera sea su origen o naturaleza, se convertirán a razón de UN DOLAR ESTADOUNIDENSE (US\$ 1) = UN PESO (\$ 1), aplicándose a ellas lo dispuesto en el Artículo 4º del presente Decreto”*. El citado art. 4 del Decreto disponía la pesificación de estos casos según la siguiente prescripción: *“A los depósitos y a las deudas referidos, respectivamente, en los Artículos 2º, 3º, 8º y 11 del presente Decreto, se les aplicará un Coeficiente de Estabilización de Referencia, el que será publicado por el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA. Además se aplicará una tasa de interés mínima para los depósitos y máxima para los préstamos. El coeficiente antes referido se aplicará a partir de la fecha del dictado del presente decreto”*.

Que, así las cosas, no existe en la Resolución apartamiento al régimen normativo aplicable en relación a la diferencia de cambio por el crédito que quedó a la recurrente por los retiros en dólares de sus socios, toda vez que la normativa de pesificación (art. 8 del Decreto 214/02) también lleva al ajuste por diferencia de cambio en atención a la aplicación del entonces vigente Coeficiente de Estabilización de Referencia.

Que, en concreto, la fiscalización constató retiros en dólares estadounidenses a cuenta de distribución de dividendos por parte de los tres socios de la firma con fecha 4 de enero de 2002. Los mismos fueron registrados al tipo de cambio u\$s1 = \$1. De acuerdo al Acta de Asamblea General Ordinaria N° 30 del 8 de marzo de 2003, se asignaron a los accionistas en proporción a las tenencias accionarias, la suma de \$250.000 en concepto de dividendos. En razón del análisis de los créditos existentes con los accionistas Druk Investering SA y Juana Trasivulidis, surge que los montos en pesos distribuidos son inferiores a los montos de los créditos existentes a esa fecha.

Que, de conformidad con los hechos y el derecho expuesto, las diferencias de cambio ajustadas por el Fisco Nacional resultan procedentes, debiendo confirmarse el ajuste que las reflejara.

En cuanto al cálculo de intereses presuntos, los accionistas de la sociedad constituyen “terceros” en los términos del art. 73 de la ley, de conformidad con el criterio expuesto por el Máximo Tribunal *in re* “BJ Services S.R.L.” (B. 824. XLIII) y “Fiat Concord S.A.” (F. 260. XLIII), ambos de fecha 6 de marzo de 2012. Por lo que resta analizar si las mismas fueron realizadas *en interés* de AGUA MARINA S.A. entendiendo por tales a las operaciones que son de índole comercial o que reportan algún beneficio -directo o indirecto- gravado, tal cual dispone el art. 103 del Decreto 1344/98 que reglamenta dicho artículo.

En el caso, la recurrente no ha invocado siquiera un indicio de cuál habría sido su interés en el anticipo de dividendos a sus accionistas por más de lo distribuido por la Asamblea, por lo que debe encuadrarse las mismas en el art. 103 de la reglamentación, primer párrafo, que dice que se considerarán entregas de fondos generadoras

de intereses presuntos aquellas efectuadas en calidad de préstamos que no resulten derivación de operaciones propias del giro de la empresa, o bien, que no pudieran ser asumidas como generadoras de beneficios gravados. Por ejemplo, el segundo párrafo enumera, sin pretensión de taxatividad, a las sumas entregadas como anticipos a directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia como ejemplo de una disposición atribuible al giro de la empresa, siempre y cuando no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

De más está decir que en el caso los dividendos distribuidos por Asamblea resultan inferiores -por diferencia de cambio- a aquellas sumas adelantadas a los accionistas con anterioridad a la Asamblea. Por tanto, en ausencia de toda prueba en contrario, las sumas adelantadas generaron intereses presuntos conforme a la ley, toda vez que no pueden ser asumidas como generadoras de beneficios gravados ni resultan una derivación de las operaciones propias de la actividad de la empresa.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar en este aspecto también la Resolución N° 84/2007, con costas.

d. Ajuste por incremento patrimonial no justificado fruto del pasivo impugnado con Luxmarino S.A. en el período 2001 y la impugnación de la diferencia de cambio positiva del período 2002 procedente del pasivo observado.

Según el informe final de inspección, los actuantes analizaron la cuenta “proveedores” del pasivo y, en particular, deudas originadas en un proveedor de la zona franca de La Plata -Luxmarino S.A.-, las cuales se originaron en 2001 y no fueron saldadas, puesto que el proveedor habría novado la deuda y el nuevo acreedor no acreditó su título ante la recurrente, motivo por el cual no le habrían pagado.

Se circularizó a Luxmarino S.A. quien informó que a la fecha de la verificación la apelante no tendría ninguna deuda con ellos, razón por la cual se impugnó la deuda como inexistente por un valor en pesos al 30 de diciembre de 2002 de \$281.220,77, incrementado en un 10% por aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683.

Que en esta instancia la recurrente manifestó que la imputación se habría basado exclusivamente en las manifestaciones verbales de la representante legal del proveedor y sostuvo que esta impugnación no tendría incidencia impositiva, toda vez que la empresa habría adquirido efectivamente los bienes y lo habría documentado correctamente, computando el pasivo desde el inicio en los sucesivos balances. Dichas afirmaciones eluden el núcleo del ajuste y reprochan el actuar del Fisco Nacional sin adicionar ninguna prueba o indicio en favor de su postura.

Que, en concreto, la actora efectuó compras de materiales para pesca a la firma proveedora durante enero y junio de 2001, en total siete facturas por U\$S 83.448,30 e incluyó en los Estados Contables del ejercicio económico finalizado el 31/12/2001 en el pasivo corriente dentro del rubro “deudas comerciales” en la cuenta “proveedores locales”, la suma de \$83.448,30 relacionado al saldo impago por dichas facturas, cotizados a \$1 cada uno. Manifestó que no había cancelado las facturas ya que la deuda fue reclamada por un tercero, argumentando que la acreedora transfirió los derechos sobre la deuda a la reclamante, pero la actora desconoció la personería del tercero y mantuvo registrada la deuda a favor de Luxmarino SA.

La fiscalización le solicitó que aporte los remitos originales correspondientes a las facturas del proveedor, lo cual no fue cumplimentado, manifestando la recurrente al 30 de mayo de 2002 que la documentación solicitada no había sido encontrada. En el Libro Diario N° 3 se registraron los asientos por la compra de dichos materiales de acuerdo a las facturas. La fiscalización al circularizar al proveedor obtuvo respuesta de la apoderada de la firma quien manifestó que no fueron encontrados los recibos por las cobranzas de las facturas con la recurrente porque en esa época tenían otro contador, quien se quedó con parte de la documentación y no lo pueden ubicar; pero

además manifestó que ellos cobraron todas las facturas por las ventas efectuadas a AGUA MARINA S.A. y que dicha empresa no les adeudaba nada, pues los recibos faltantes son anteriores a julio de 2001.

La única prueba que exhibe la recurrente es la registración contable del pasivo, sin apoyo en ninguna otra documentación, que, además, se contradice con lo manifestado por el propio proveedor que, como ya se dijo, no reconoció que le adeuden las facturas señaladas, por lo que corresponde confirmar el ajuste por incremento patrimonial no justificado para el período fiscal 2001 y la impugnación de la diferencia de cambio negativa deducida en el balance impositivo del período 2002, como necesaria consecuencia del ajuste del período 2001 efectuados en las Resoluciones recurridas, por lo que corresponde también su confirmación. Con costas.

V.- Que, por último, queda expedirse sobre la legitimidad de las sanciones aplicadas en las Resoluciones.

Para ello debe recordarse que la infracción del art. 45 de la ley 11.683 requiere para su configuración, la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa” y en la medida que no exista error excusable. Se trata de una conducta típica negligente, presumiéndose la culpa, que lleva al sujeto a obrar con inobservancia de los deberes y obligaciones que lo alcanzan como contribuyente, y que previendo el resultado disvalioso posible, no adopta las medidas diligentes necesarias para mantener indemne el bien jurídico tutelado, es decir, la renta fiscal.

Tal conducta se advierte configurada respecto de la totalidad de los ajustes notificados en las Resoluciones en cuanto a que se encuentra acreditada la presentación de las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2001 y 2002 en forma inexacta, debido a la negligencia incurrida por Agua Marina S.A. al liquidar sus obligaciones, sin que haya invocado, ni probado motivos de entidad suficiente para que se las deje sin efecto o, en su caso, se la exima con arreglo de la causal del error excusable prevista en el último párrafo del art. 45 de la ley 11.683 (tv), ni tampoco se advierte arbitrariedad o irrazonabilidad en su graduación, por lo que las multas aplicadas en dichos actos también deben ser confirmadas.

En cuanto a su graduación, aspecto sobre el cual Agua Marina S.A. también se agravia, no se advierte que se haya hecho en apartamiento de lo dispuesto en la ley, sino, por el contrario, acorde a la conducta reprochada por el tipo de ajustes practicados.

Por todas las consideraciones, corresponde confirmar las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez digo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Por ello, SE RESUELVE:

1. Confirmar las Resoluciones Nros. 83/2007 y 84/2007, con costas.
2. Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:
 - a) Por el expediente N° 30.649-I, en las sumas de \$112.171 por la representación procesal y \$280.428 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas

desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) Por el Expediente N° 30.651-I, en las sumas de \$85.379 por la representación procesal y \$213.450 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

3) Regular los honorarios del CP Maximiliano Queirolo por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, en la suma de \$134.693 también a cargo de la recurrente, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16.638/57.

Se hace constar que esta sentencia se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12° Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

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