



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 31.940-I (y acum.) "MARY KAY COSMÉTICOS S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° 31.940-I y sus acumulados N° 35.807-I, N° 36.257-I y N° 41.754-I caratulado: "MARY KAY COSMÉTICOS S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 137/177 vta., en el marco del Expte. N° 31.940-I la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 15/08 (DV DEOA) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 30/05/2008, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio "A" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales ("TGCN-SDG OIGC"), mediante la cual se determina de oficio el resultado impositivo del ejercicio -quebranto- en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2002 en \$ 950.402,51, lo que se resume en una impugnación del quebranto impositivo originalmente declarado de \$ 10.983.351,04.

A fs. 665/721, en el marco del Expte. N° 35.807-I la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 117/11 (DV DEOA) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 16/12/2011, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio "A" de TGCN-SDG OIGC, mediante la cual se determinan de oficio los períodos fiscales 2004 a 2007 del Impuesto a las Ganancias, estableciendo en cada caso el saldo a favor de la recurrente y/o el importe a ingresar en concepto de impuesto, con más sus intereses resarcitorios y se aplica multa en los períodos fiscales 2004 y 2005 equivalente a tres veces el importe que surge de aplicar la tasa máxima del gravamen sobre el quebranto impugnado en los artículos agregado a continuación del artículo 46 y 47 inciso "c" de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificatorias).

A fs. 924/942 vta., en el marco del Expte. N° 36.257-I la actora interpone recurso de apelación contra la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma ritual de fecha 17/04/2012, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Recaudación del Departamento Gestión de Cobro de la A.F.I.P.-D.G.I., por medio de la cual se

intima a la recurrente a ingresar en concepto de Impuesto a las Ganancias de \$ 25.008,23 por el período fiscal 2006 y de \$ 781.664,09 por el período fiscal 2007, bajo apercibimiento de iniciar las acciones judiciales que pudieran corresponder.

Por último, a fs. 1213/1245 vta., en el marco del Expte. N° 41.754-I la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 58/14 (DV DEOA) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fecha 20/05/2014, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Determinaciones de Oficio “A” de TGCN-SDG OIGC, mediante la cual se aplica multa a la recurrente por la suma de \$ 1.023.562,49, equivalente al setenta por ciento del Impuesto a las Ganancias presuntamente omitido por los períodos fiscales 2006 y 2007 con sustento en el artículo 45 de la norma procedimental.

Expresa la recurrente que su actividad principal consiste en la fabricación y venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y perfumería, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año (cfr. fs. 138).

Señala la recurrente que el ajuste efectuado por el Fisco reposa en una re-calificación de la deuda comercial que mantuviera la recurrente con su controlante del exterior y accionista mayoritaria, Mary Kay Inc. domiciliada en los Estados Unidos de América originada en operaciones de importación de mercadería y posteriormente transformada en aportes irrevocables durante el ejercicio comercial 2002, deuda comercial que según el ente recaudador se trataría de aportes de capital desde su mismo origen a la luz del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias). En la práctica, expresa la recurrente que dicha interpretación condujo al Fisco Nacional a impugnar las diferencias de cambio computadas sobre las referidas deudas comerciales hasta el momento de su transformación en aportes irrevocables, lo que se tradujo en una reducción del resultado negativo del ejercicio -quebranto- declarado originalmente (cfr. fs. 138 vta./141).

Además de destacar su expresa disconformidad con la tesis adoptada por el Fisco Nacional, la recurrente manifiesta que el ente recaudador pretende fundamentar el arbitrario -a su criterio- desconocimiento de la naturaleza de pasivo de las deudas comerciales por importación de mercaderías posteriormente transformadas en aportes irrevocables al 31/12/2002 en presuntos “indicios” que carecen -conforme expresa- de todo sustento fáctico y jurídico (cfr. fs. 149 vta./159).

Asimismo, señala la actora la profunda desconexión entre el razonamiento ensayado por el organismo fiscal y el contexto de crisis económica, financiera e institucional imperante en la República Argentina a finales de 2001 y principios de 2002, sumado a la fuerte recesión económica durante los años previos al estallido de la referida crisis (cfr. 159/163 vta.). Por su parte, sostiene y reitera la adecuación de las formas jurídicas en el modo de conducir sus negocios, cuestionando fuertemente la aplicación del principio de la realidad económica (cfr. fs. 163/168). A su vez, descalifica las consideraciones fiscales basadas en torno al nivel de endeudamiento de la empresa, la inexistencia de garantías, la aplicación del art. 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a la par que sostiene y ratifica la correcta aplicación por su parte del art. 68 y concordantes del referido cuerpo normativo (cfr. fs. 169/174).

Hasta aquí se sintetizan los argumentos de la apelante respecto del Expte. N° 31.940-I, dejando asentado este Tribunal que conforme surge de los actos apelados y los recursos interpuestos en los Exptes. N° 35.807-I, N° 36.257-I y N° 41.754-I, los ajustes, intimaciones y/o sanciones allí practicados refieren prima facie únicamente a la incidencia de la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2004 a 2007 con motivo de la reducción del quebranto declarado originalmente por la recurrente en el período fiscal 2002. En

palabras de la propia recurrente, el comportamiento fiscal se apartaría sin fundamento alguno de lo dispuesto por el artículo 167 de la norma procedimental, el cual expresamente establece el efecto suspensivo del recurso de apelación del art. 76 inciso “b” del mismo cuerpo normativo (cfr. fs. 671/671 vta.).

Por otro lado, la parte actora cita jurisprudencia que considera de aplicación al caso puesto que -a su criterio- contradice la tesitura expuesta por el organismo recaudador en el caso concreto, acompaña prueba documental y ofrece producir prueba pericial contable e informativa, plantea el caso federal y finalmente, peticiona se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 191/206 vta., fs. 747/766, fs. 965/973 y fs. 1256/1275 el Fisco Nacional contesta los traslados de los respectivos recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio y sumarial así como también la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma ritual, todos los cuales motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Asimismo, solicita se rechace la prueba acompañada y ofrecida por la recurrente, plantea el caso federal y pide se confirmen las resoluciones recurridas, con costas a la actora.

III. Que, a fs. 771/771 vta. obra la sentencia de acumulación plenaria de fecha 18/10/2012 por medio de la cual el Tribunal Fiscal en pleno concluyó que en el marco del Expte. N° 35.807-I se encuentra en discusión la resolución referida al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2004 a 2007 cuyo fundamento tiene origen en la supuesta utilización de los quebrantos declarados en el período fiscal 2002, discutidos estos últimos en el marco del Expte. N° 31.940-I.

Por su parte, a fs. 994/995 vta. obra la sentencia de fecha 06/03/2012 por medio de la cual la Sala “C” de este Tribunal Fiscal rechazó la excepción de incompetencia articulada por el Fisco Nacional en el marco del Expte. N° 36.257-I, señalando de forma expresa que la pretensión que intentaba hacer valer el Fisco Nacional a través del acto apelado -se refiere a la intimación de pago de fecha 17/04/2012- importa una flagrante alteración del sistema de garantías previsto por el legislador, dejando expresamente asentado que “mal puede el organismo fiscal intimar el ingreso de las sumas adeudadas, en atención a la impugnación efectuada por la resolución N° 117/11 -se refiere al acto apelado en el marco del Expte. N° 35.807-I-, cuando la existencia o no de ese saldo se encuentra sometido a decisión de este Tribunal. Además, mediante la intimación del Impuesto a las Ganancias, se está afectando la garantía que este Tribunal ofrece al administrado de resolver la procedencia de la determinación de oficio, habida cuenta del nexo causal entre ambos actos” (cfr. Considerando III in fine).

Por su parte a fs. 997/997 vta. y fs. 1278/1278 vta. obran las sentencias de acumulación plenas de fecha 30/07/2013 y 17/09/2015, respectivamente, mediante las cuales se resolviera acumular a las presentes actuaciones los Exptes. N° 36.257-I y N° 41.754-I para su tramitación conjunta.

En ese sentido, corresponde dejar asentado que dada la íntima dependencia que presentan los expedientes que corren bajo los N° 35.807-I, N° 36.257-I y N° 41.257-I respecto de la resolución de las cuestiones ventiladas en el Expte. N° 31.940-I, su tratamiento será abordado en caso de ser necesario para la resolución de la cuestión debatida en el expediente que encabeza la serie traída a conocimiento de este Tribunal.

IV. Que, a fs. 207 punto 2° se confirió traslado a la parte actora de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional, el que fuera contestado a fs. 209/215 vta.

A fs. 218 se dispuso la apertura a prueba de la presente causa, no admitiéndose la oposición formulada por el Fisco Nacional y haciéndose lugar a la prueba pericial contable e informativa ofrecidas por la recurrente.

A fs. 220/223 vta. obra el diligenciamiento de los oficios dirigidos al Ministerio de Economía de la Nación, al Banco Central de la República Argentina, a los Diarios Clarín y La Nación, obrando las respectivas respuestas -por orden de agregación- a fs. 233/238, fs. 239/246, fs. 249 y fs. 277. Con motivo de la respuesta brindada por el Banco Central, este Tribunal dispuso autorizar a la recurrente para que la misma oficiara al Standard Bank (fs. 260/263 y fs. 325/325 vta.), cuya respuesta obra a fs. 327/344.

A fs. 250 y 434/437 obran los diligenciamientos de los oficios dirigidos al Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto con motivo de los exhortos destinados a Mary Kay Inc. (Dallas, Texas, EE.UU.) y PricewaterhouseCoopers LLP (Dallas, Texas, EE.UU.), cuyas respuestas -por orden de agregación- obran a fs. 360/407 y fs. 1013/1051, respectivamente.

A fs. 269/316 vta. obra el informe pericial contable producido en el marco del Expte. N° 31.940-I, mientras que a fs. 1008 ptos. 2° y 3° se tuvieron por reproducidos en el marco del Expte. N° 35.807-I los puntos periciales “a”, “c”, “d” y “f” ya producidos al tiempo que se dispuso la realización de los puntos periciales “b”, “e” y “g”, cuya producción obra agregada a fs. 1086/1146.

A fs. 1292 se declara la clausura del período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”.

V. Que, a fs.1302-1305/vta obran los alegatos del Fisco Nacional y a fs. 1307-1325 los de la recurrente. A fs. 1326 se ponen las presentes autos para sentencia.

VI. Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII. Que, sentado lo que antecede, la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal se resume en dilucidar si resulta procedente la propuesta del Fisco Nacional en torno a la re-calificación de la deuda comercial que mantuviera la recurrente con su controlante del exterior y accionista mayoritaria originada en operaciones de importación de mercadería y posteriormente transformada en aportes irrevocables durante el ejercicio comercial 2002, lo que conforme allí fuera expresado el ente recaudador entiende se trataría de aportes de capital desde su mismo origen a la luz del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias).

Por otra parte, no escapa a este Tribunal que las cuestiones fácticas ventiladas -su efecto en el Impuesto a las Ganancias sobre los períodos fiscales 2006 y 2007- en estos autos fueron puestas en conocimiento del Fuero Penal Económico por parte del Fisco Nacional mediante denuncia de fecha 30/03/2012, habiendo solicitado el 22/05/2012 el Sr. Fiscal a cargo de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 3 la desestimación de la referida denuncia, lo que así fuera dispuesto en fecha 23/05/2012 por el Sr. Juez a cargo del Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 en los términos del art. 180, último párrafo del C.P.P.N., decisorio que quedara firme el 01/06/2012 (cfr. fs. 871/886, Cuerpo Principal N° 5 O.I. N° 352.398, AA).

VIII. Que, sentado lo que antecede, resulta menester dejar asentado que conforme se observa en la O.I. N° 3388/0

del 04/05/2004 el período fiscal cuya verificación fuera encarada por el organismo recaudador respecto de la recurrente resultó originariamente 2001, notificado ello en fecha 13/05/2004 (cfr. fs. 1/3, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 3388/0, AA), no obstante lo cual el ajuste finalmente propuesto nada observaba en el mencionado período fiscal sino que encaraba una propuesta de ajuste en el período fiscal 2002, irregularidad detectada por la Sección Determinaciones 2 de la División Determinaciones de Oficio "A" recién el 16/11/2006, oportunidad en la que se instaba a la inspección actuante a ampliar la referida O.I. para abarcar el período sobre el que finalmente se pretendía efectuar el ajuste fiscal, lo que fuera realizado el 17/11/2006 y notificado el 20/11/2006 junto al ajuste propuesto, que no fuera aceptado por la recurrente (cfr. fs. 1197/1200, Cuerpo Principal N° 6 O.I. N° 3388/0, AA y fs. 1203/1208, Cuerpo Principal N° 7 O.I. N° 3388/0, AA).

A su vez, debe señalarse que recién casi dos años después de iniciada la fiscalización, los actuantes comenzaron a enfocar la cuestión referida a las diferencias de cambio del período fiscal 2002, que tiempo más tarde serán la única base del ajuste fiscal (cfr. fs. 544/545 y fs. 547, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 3388/0, AA). Hasta ese momento, la tesitura fiscal ahondaba en un ajuste menor en el período fiscal 2001 que en nada se vincula con las presentes actuaciones -conformado por la recurrente durante la misma inspección a través de la presentación de la Declaración Jurada Rectificativa N° 1 de fecha 26/05/2006- y en un préstamo también menor recibido de la casa matriz el 27/12/2001 completamente documentado y probado su ingreso al país, posteriormente cancelado por compensación el 07/05/2002 con las deudas de otra subsidiaria del grupo económico cuyo tratamiento no reviste interés para estos actuados toda vez que no derivó en ajuste fiscal alguno (cfr. fs. 904/918, Cuerpo Principal N° 5 O.I. N° 3388/0, AA).

La recurrente es una empresa de capitales extranjeros -filial local con casa matriz en EE.UU.- con presencia en el país desde el 11/07/1980 conforme surge de su estatuto social de constitución con un capital social inicial de \$ 280.000.000 -pesos Ley N° 18.188- (cfr. fs. 26/32, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 352.398, AA).

Conforme surge de la Nota 6 a los Estados Contables confeccionados para el ejercicio económico cerrado al 31/12/1998, el Estado de Capitales informa que a esa fecha el capital suscrito, integrado y emitido ascendía a la suma de \$ 502.964, habiendo sido inscripto el último aumento de capital ante la Inspección General de Justicia el 28/10/1993 sobre la base de la aprobación por Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria de Accionistas de fecha 30/06/1993 (cfr. fs. 60/88 -en especial foja 77-, autos principales), lo que determina que entre 1993 y 2002 -período fiscal objeto de impugnación- el capital social desde un punto de vista estrictamente formal no sufrió variación alguna.

Entre el 01/01/1994 y el 31/12/2001 -antes se desconoce- la relación entre filial local (distribuidora) y casa matriz (proveedora) estuvo regida desde un punto de vista estrictamente comercial a través de un contrato de distribución comercial para la República Argentina y Uruguay cuya vigencia inicial era por el plazo de dos años renovable automáticamente por períodos sucesivos de un año hasta su resolución de conformidad con lo establecido en el propio contrato (cláusulas 12 y 13). Además de la venta de mercaderías y materias primas para el desarrollo de la actividad (cláusula 2°), también se establecieron cargos por servicios de capacitación al personal directivo del Distribuidor (cláusula 4°) y cargos por regalías (cláusula 8°), sin dejar de mencionar el permiso para la utilización de la marca, nombre comercial y denominación social (cláusula 6°). En dicho contrato se previó expresamente que el pago de todos los productos adquiridos al proveedor sería efectuado en dólares estadounidenses dentro de los treinta días de recibido el envío de la mercadería, pactándose un interés compuesto en forma mensual sobre todos los pagos adeudados al Proveedor pasados los sesenta días de la fecha de vencimiento a una tasa igual al ciento treinta por ciento de la tasa federal aplicable a corto plazo que publicaran las autoridades impositivas de los Estados Unidos (cláusula 2°, en especial puntos 2.4 y 2.5).

Por otra parte, dicho contrato fue presentado por la recurrente ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial recién en 1997 bajo el trámite N° 11.328/97, registrado bajo el N° 7839 el 16/01/1998, oportunidad en que la autoridad de aplicación estableció su vigencia entre el 01/01/1997 y el 31/12/2001 y un monto validado por prestaciones tecnológicas que ascendía a la suma de U\$S 2.640.000 (cfr. fs. 176/190, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 3388/0, AA).

Ahora bien, surge patente de la letra del referido contrato que su objeto excede ampliamente el ámbito material de aplicación de la Ley N° 22.426, puesto que todo lo atinente a la cuestión central en torno a la distribución comercial excede el alcance del art. 1° de dicho cuerpo normativo.

Dicho contrato es de algún modo el desencadenante de la tesis fiscal que culmina con la impugnación de las diferencias de cambio computadas por la recurrente sobre los montos de la deuda comercial acumulada al 31/12/2001 y convertida en aportes irrevocables durante el ejercicio fiscal 2002.

El razonamiento fiscal se apoya en la aplicación de la realidad económica, para cuestionar la entidad de los pasivos surgidos del contrato de provisión de mercaderías con la casa matriz, recalificándolos y atribuyéndoles el carácter de aportes irrevocables.

Se evidencia a lo largo de las actuaciones administrativas la referencia a determinada jurisprudencia referida a operaciones de préstamos financieros entre vinculadas con o sin el debido otorgamiento de las garantías y/o avales del caso (cfr. fs. 929/930, Cuerpo Principal N° 5 O.I. N° 3388/0, AA y fs. 30/42, Cuerpo IG N° 11/02, AA), la mención a un supuesto de subcapitalización al referir que “la rubrada aparentemente financiada mediante el acceso al crédito es en realidad financiada a través de capital social...” (cfr. fs. 1197/1200 -en especial foja 1199-, Cuerpo Principal N° 6 O.I. N° 3388/0, AA).

En atención a que el único sustento normativo del ajuste fiscal en el presente caso descansa en lo que ab initio sería la aplicación del principio de la realidad económica establecido en el art. 2° de la norma ritual, se considera oportuno efectuar un análisis fáctico.

IX. Al respecto, cabe tener presente que el juez administrativo basa su razonamiento en que “... la realidad mostró que, no se efectuaron pagos ni por la mercadería recibida para la venta, ni por los intereses devengados, ni por los honorarios de asesoramiento estipulado. Que tal es así, por cuanto las sumas correspondientes a la mercadería recibida nunca fueron canceladas, sino transformadas en aportes irrevocables y las relativas a intereses y honorarios que se iban devengando, fueron condonadas ejercicio tras ejercicio” (cfr. fs. 24, autos principales).

Que, conforme la Memoria confeccionada el 05/04/1999 que acompañara a los Estados Contables del ejercicio cerrado al 31/12/1998, da cuenta de un marco económico general para el país que continuaba siendo recesivo - respecto del ejercicio anterior cerrado al 31/12/1997- y con altos índices de desocupación, y un notable endeudamiento con el accionista mayoritario como consecuencia de compras de cosméticos efectuadas al exterior, deudas de honorarios por consultoría e intereses. Aun cuando la filial local arrastraba resultados negativos en la cuenta de resultados no asignados al menos desde 1997, el patrimonio neto se observaba positivo hasta el 31/12/1998 conforme surge del Estado de Evolución del Patrimonio Neto para dicho ejercicio.

Por otra parte, un análisis conjunto del Estado de Situación Patrimonial y de las Notas a los referidos Estados Contables informa como parte del pasivo corriente en el rubro “Cuentas por pagar” la suma de \$ 5.359.980, de los cuales \$ 4.974.752 son deudas con sociedades del art. 33 de la Ley de Sociedades Comerciales conforme surge de la Nota 2, compras que en el ejercicio bajo análisis ascienden a la suma de \$ 2.660.671 conforme surge de la Nota 3, y cuyo Anexo IV identifica como deudas en moneda extranjera dólar estadounidense a un tipo de cambio de

U\$S 1 = \$ 1, sin que esté demás señalar que se trata de deuda que genera intereses pero no tiene plazo de pago establecido conforme surge de la Nota 5 (cfr. fs. 62/63, 68, 70, 74, 75, 76 y 81, autos principales). También se observan otros cargos computados como pérdidas por no haber sido abonadas en concepto de honorarios por asesoramiento e intereses por préstamo, debiendo señalarse que este último concepto en nada se vincula con los ajustes ventilados en las presentes actuaciones.

En esa línea, y no obstante que en la Memoria de fecha 30/03/2000 que acompañara a los Estados Contables del ejercicio cerrado al 31/12/1999 se da cuenta de la re-definición de un plan estratégico-táctico para alcanzar los \$ 100.000.000 en ventas anuales hacia el año 2004, que observaba un futuro promisorio sobre la base de precios y servicios competitivos y que vislumbraba un año 2000 como de despegue, también se pueden observar los primeros pasos en torno a la adopción de una serie de medidas tendientes a absorber parte de las pérdidas acumuladas. En efecto, apunta la Memoria comentada que la casa matriz comunicó la condonación de intereses por valor de \$ 680.253, regalías por valor de \$ 805.630 y honorarios de consultoría por valor de \$ 1.120.205 (computados como resultados extraordinarios conforme surge de la Nota 2 “g”), al tiempo que con fecha 10/03/2000 comunicó la transformación de deuda comercial en un aporte irrevocable en el orden de los \$ 393.612, tomando en consideración que de no haber sido por las condonaciones ya mencionadas y el referido aporte la sociedad hubiera quedado situada en un supuesto de reducción obligatoria de su capital social en los términos del art. 206 de la Ley de Sociedades Comerciales por el hecho de que sus pérdidas habían insumido las reservas y el cincuenta por ciento del capital social, conforme surge de la Nota 5. De todo lo expuesto también da cuenta el Acta de Directorio N° 263 de fecha 10/03/2000 (cfr. fs. 464, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 3388/0, AA).

Por otra parte, conforme surge del Estado de Situación Patrimonial y de las notas a los estados contables en comentario, se informa como parte del pasivo corriente en el rubro “Cuentas por pagar” la suma de \$ 6.825.096, de los cuales \$ 6.379.496 son deudas con sociedades del art. 33 de la Ley de Sociedades Comerciales conforme surge de la Nota 2 “e”, compras que en el ejercicio bajo análisis ascienden a la suma de \$ 3.120.018 conforme surge de la Nota 3, y cuyo Anexo VII identifica como deudas en moneda extranjera dólar estadounidense a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$ 1, sin que esté demás señalar que se trata de deuda que genera intereses pero no tiene plazo de pago establecido conforme surge del Anexo IV (cfr. fs.3/4, 6/7, 13/15, 15 y 22, Cuerpo N° 1 Estados Contables O.I. N° 3388/0, AA).

En ese orden de ideas, obra en la Memoria de fecha 30/04/2001 que acompañara a los Estados Contables del ejercicio cerrado al 31/12/2000 el racconto de un escenario económico-político desastroso, del cierre de once depósitos regionales en continuación de la tarea iniciada en julio de 1999, de un nuevo aporte de capital por la suma de \$ 1.415.744 y condonaciones de intereses por financiación, regalías y honorarios por asesoramiento en el orden de los \$ 940.256, todo por parte del accionista mayoritario -casa matriz-, de todo lo cual dan cuenta las Actas de Directorio N° 272 del 17/11/2000 y N° 277 del 30/03/2001 y el Estado de Evolución del Patrimonio Neto (cfr. fs. 465/467, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 3388/0, AA). No se observa en este proceder, así como sucediera con el ejercicio comercial anterior, cuestionamiento alguno por parte del Fisco Nacional. Asimismo, conforme surge del Estado de Situación Patrimonial y de las notas a los estados contables en comentario, se informa como parte del pasivo corriente en el rubro “Cuentas por pagar” la suma de \$ 7.647.876, de los cuales \$ 6.879.895 son deudas con sociedades del art. 33 de la Ley de Sociedades Comerciales conforme surge de la Nota 2 “e”, compras que en el ejercicio bajo análisis ascienden a la suma de \$3.120.841 conforme surge de la Nota 3, y cuyo Anexo VII identifica como deudas en moneda extranjera dólar estadounidense a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$ 1, sin que este demás señalar que se trata de deuda que genera intereses pero no tiene plazo de pago establecido conforme surge del Anexo IV (cfr. fs. 44/48, 52, 54, 59, 65 y 68, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N°

3388/0, AA).

En esa misma línea, obra en la Memoria de fecha 07/05/2002 que acompañara a los Estados Contables del ejercicio cerrado al 31/12/2001 una síntesis del estado en el que se encontraba inmersa la República Argentina hacia finales de 2001, de una crisis política e institucional y la inestabilidad económico-financiera imperante. También da cuenta dicho documento de los esfuerzos realizados por la casa matriz en punto a la conversión de deuda comercial por importaciones en un aporte irrevocable de capital en el orden de los \$ 3.592.348 y de condonaciones de intereses por financiación, regalías y honorarios por asesoramiento por valor de \$ 382.742, \$ 233.650 y \$ 316.260, respectivamente, todo lo cual concuerda con lo expresado en el Acta de Directorio N° 286 del 28/12/2001 (cfr. fs. 469, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 3388/0, AA).

Por otro lado, surge que del Estado de Situación Patrimonial y de las notas a los estados contables en comentario, se informa como parte del pasivo corriente en el rubro “Cuentas por pagar” la suma de \$ 6.697.575 -importe inferior al del ejercicio anterior-, de los cuales \$ 5.493.787 -importe inferior al del ejercicio anterior- son deudas con sociedades del art. 33 de la Ley de Sociedades Comerciales conforme surge de la Nota 3 “e”, compras que en el ejercicio bajo análisis ascienden a la suma de \$ 1.979.366 -suma muy inferior a la del ejercicio anterior- conforme surge de la Nota 4, y cuyo Anexo VII identifica como deudas en moneda extranjera dólar estadounidense a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$ 1, sin que este demás señalar que se trata de deuda que genera intereses pero no tiene plazo de pago establecido conforme surge del Anexo IV (cfr. fs. 78/80, 84, 96, 101 y 104, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 3388/0, AA).

Sin perjuicio de lo expuesto, también es dable señalar que los auditores externos de la recurrente en su informe de auditoría y en la Nota 1 de los referidos estados contables auditados ya señalaban el descalabro producido por las diversas medidas gubernamentales dispuestas entre diciembre de 2001 y comienzos del año 2002, en donde detectaban que merced a la variación exorbitante del tipo de cambio para esos mismos estados contables que se auditaban hacia el 07/05/2002 se proyectaba un impacto en la situación patrimonial y financiera de la recurrente al 31/12/2001 generadora de una diferencia de cambio negativa de aproximadamente \$ 10.150.000, debida básicamente al endeudamiento comercial con el accionista mayoritario por la compra de mercadería (cfr. fs. 81/82 y 89/92, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 3388/0, AA).

Por otra parte, debe destacarse que conforme surge del Estado de Evolución del Patrimonio Neto de no haber sido por el aporte irrevocable del 28/12/2001 la sociedad hubiera quedado nuevamente en una situación por demás comprometida, y aun así las pérdidas acumuladas ascendían a \$ 7.965.521 (cfr. fs. 86, Cuerpo Principal N° 1 O.I. N° 3388/0, AA).

Dos últimos datos interesantes surgen del año 2001. Por un lado, conforme surge del Acta de Directorio N° 285 del 30/11/2001 la recurrente dispuso comunicar a su controlada uruguaya Mary Kay Cosméticos S.A. -a quien controlaba en un 99,99%- que como consecuencia de un préstamo de U\$S 100.000 y de cuentas a cobrar por venta de mercancías en el orden de los U\$S 210.000 resolvió en esa misma fecha requerir a su controlada que los referidos importes fueran considerados como aportes irrevocables de la recurrente a cuenta de futuras suscripciones de capital y que se efectuaran las imputaciones correspondientes en los respectivos asientos contables de los libros de la controlada uruguaya (cfr. fs. 468, Cuerpo Principal N° 3 O.I. N° 3388/0, AA).

Por otro lado, conforme surge de las actuaciones administrativas y a raíz de dos préstamos no discutidos en autos provistos por la casa matriz a la recurrente -el último de ellos habiendo ingresado al país mediante transferencia bancaria el 27/12/2001-, se dispuso el 07/05/2002 compensar contablemente dicha deuda de la filial local con un préstamo por idéntico valor otorgado por la recurrente a la subsidiaria chilena (cfr. fs. 908/918, Cuerpo Principal

Nº 5 O.I. Nº 3388/0, AA).

Poniendo foco en el ejercicio comercial 2002, cabe decir que este se inició con un cuadro de situación bastante acuciante, ya que no obstante los esfuerzos de su casa matriz por mantener el patrimonio neto en estado positivo - \$ 265.245- mediante las condonaciones de deudas y la conversión de deuda comercial en aportes irrevocables del año 2001, el Estado de Evolución del Patrimonio Neto informaba pérdidas acumuladas en la cuenta de “Resultados No Asignados” por la suma de \$ 7.695.521 (cfr. fs. 86, Cuerpo Principal Nº 1 O.I. Nº 3388/0, AA).

Los Estados Contables para el ejercicio comercial cerrado al 31/12/2002 evidencian que el Pasivo Corriente expresado en el rubro “Cuentas por Pagar” ascendía a la suma de \$ 9.499.716, de los cuales -en lo que aquí interesa- \$ 7.633.250 se correspondía con deudas comerciales con la casa matriz en dólares estadounidenses a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$ 3,3647, esto es en pocas palabras que la filial debía a la casa matriz U\$S 2.268.627 (cfr. fs. 105, 113, 119 y 122, Cuerpo Nº 1 Estados Contables O.I. Nº 3388/0, AA).

Por su parte, en la Memoria de fecha 28/04/2003 que acompañara a los referidos estados contables, el Directorio de la filial local daba cuenta de que después de un comienzo de 2002 hartó complicado la situación comenzaba a menguar hacia el último trimestre de ese mismo ejercicio.

Ahora bien, que la situación comenzara a repuntar en general no empuja al hecho de que las variaciones del tipo de cambio entre el peso argentino y el dólar estadounidense no tuvieran un efecto negativo en las deudas previamente contraídas en divisa extranjera ni que las nuevas compras se encarecieran por esa misma y exacta razón. Tal es así, que en la referida Memoria se da cuenta de los esfuerzos desplegados por la casa matriz a través de la condonación de intereses devengados durante el ejercicio por la suma de \$ 598.552, servicios de asesoramiento por la suma de \$ 581.770 y regalías por la suma de \$ 700.239, a la par que recurrió una vez más a la conversión de deuda comercial en aportes irrevocables en los meses de agosto y diciembre por las sumas de \$ 475.954 -equivalentes a U\$S 222.111-, \$ 551.191 -equivalentes a U\$S 163.814- y \$ 15.500.500 - U\$S 4.606.651-, siendo las diferencias de cambio generadas por dicha deuda comercial devenida en este último aporte irrevocable el aspecto cuestionado por el Fisco Nacional. Debe destacarse especialmente que las dos primeras conversiones de deuda comercial en aportes irrevocables tienen su origen en la cancelación por parte de la casa matriz de deudas comerciales con terceros proveedores del exterior no vinculados al grupo económico, toda vez que la filial local no estaba en condiciones de hacer frente a dichas erogaciones, todo lo cual surge del Acta de Directorio Nº 297 del 30/12/2002 y de lo expresado en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto de los referidos estados contables (cfr. fs. 100/101, 107, Cuerpo Nº 1 Estados Contables O.I. Nº 3388/0, AA y fs. 478/480, Cuerpo Principal Nº 3 O.I. Nº 3388/0, AA).

X. Que, ahora bien y considerando el principal aspecto que el Fisco Nacional cuestiona para concluir que en la realidad de los hechos la financiación comercial en realidad representa un aporte de capital, cabe destacar que en lo que a los pagos de la mercadería en cuestión se refiere, debe destacarse que se ha producido prueba pericial contable en dos tramos; el primer tramo comprendió los puntos periciales propuestos en el marco del Expte. Nº 31.940-I y abarcó una extensa tarea pericial que tuvo como eje el arco temporal de los años 1998-2007 (cfr. fs. 269/216 vta., autos principales), mientras que el segundo tramo comprendió algunos puntos complementarios en el marco del Expte. Nº 35.807-I permitiendo extender dicho arco temporal hasta el año 2010 inclusive (cfr. fs. 1086/1146, autos principales). En efecto, conforme surge de los puntos “b” y “c” y del Anexo III del primer tramo, los peritos pudieron verificar una importantísima cantidad de pagos realizados por la aquí recurrente a su casa matriz con motivo de cancelaciones de las importaciones de mercadería entre 1998 y 2007 -también de otros conceptos tales como honorarios e intereses- (cfr. fs. 306/309 y fs. 314/314 vta., autos principales), mientras que conforme surge del punto “b” y del Anexo I del segundo tramo los peritos pudieron proceder a idéntica

verificación pero referida al período 2008-2010 (cfr. fs. 1087/1088 y fs. 1145/1145 vta., autos principales), destacándose especialmente que el único período fiscal en el cual no se efectuaron pagos con motivo de las importaciones de mercadería fue 2002, precisamente el epicentro de la crisis desatada a finales de 2001, lo que refuerza aún más las observaciones efectuadas anteriormente por este Tribunal.

Específicamente, entre enero de 1998 y diciembre de 2001 por un lado, y entre enero de 2003 y diciembre de 2007 por otro lado, se produjeron una enorme cantidad de pagos de mercaderías importadas, incluso en dos oportunidades en diciembre de 1997 y julio de 1998 se abonaron intereses por la mora en el pago de las mercaderías importadas cuya introducción al territorio nacional está fuera de todo cuestionamiento, siendo el período fiscal 2002 el único en el cual no se registró ningún pago con motivo de importaciones previas o incluso correspondientes al referido período fiscal.

A su vez, resulta fundamental destacar lo expresado por los peritos contadores en el punto “d” del primer tramo pericial, cuya exposición da cuenta de que en caso de no haber procedido el accionista mayoritario -casa matriz- a la transformación de la deuda comercial en aportes irrevocables el patrimonio neto de la recurrente hubiera resultado negativo en el orden de los \$ 10.778.584 (cfr. fs. 314 vta./315 vta., autos principales), mientras que conforme surge del punto “e” del segundo tramo pericial los peritos contadores dejaron asentado de forma expresa que luego del período fiscal 2002, esto es entre 2003 y 2010, no se hubo efectuado ninguna otra transformación de deuda comercial en aportes irrevocables (cfr. fs. 1145 vta., autos principales).

En otro orden de ideas, también se ha producido prueba de exhortos destinados a Mary Kay Inc. (Dallas, Texas, EE.UU.) y PricewaterhouseCoopers LLP (Dallas, Texas, EE.UU.), cuyas respuestas -por orden de agregación- obran a fs. 360/407 y fs. 1013/1051, respectivamente. Por la primera de dichas respuestas, la accionista mayoritaria reconoce la autenticidad y el contenido del documento puesto a su consideración a través del cual expresara en referencia puntual al período fiscal 2002 que no hubo computado ningún crédito debido por la aquí recurrente como un mal crédito -incobrable- de conformidad con las normas U.S - GAAP en sus estados contables auditados y que toda la información referida a venta de inventario, regalías, intereses y honorarios de consultoría fueron debidamente contabilizados en los estados contables elaborados de conformidad con las referidas normas, aspecto que también se ratificara por la segunda prueba de exhortos, cuya respuesta confirmatoria en idéntico sentido al expresado resulta validada por el estudio externo de auditoría contable PricewaterCoopers LLP.

Por último, cabe recordar que la CSJN, en la causa “Transportadora de Energía SA c/ DGI”, 26/12/2019, termina desestimando el ajuste fiscal adhiriendo a los fundamentos de la Procuración General de la Nación (PGN) en un litigio semejante al presente caso, aunque en este último el pasivo que pretende recharacterizar el Fisco Nacional tiene un origen comercial: el suministro de mercaderías. Se concluye que no fue correcto “recalificar” los contratos de financiación como aportes de capital.

En relación al principio de realidad económica utilizado en dicho caso, la PGN destaca que debe aplicarse con "motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes" (Fallos 328:130). Es más, también expone que “...del mero incumplimiento de un acuerdo no se puede derivar sin más y sin considerar las circunstancias de cada caso, una mutación en la naturaleza jurídica de un instituto, ya que eso importaría, derechamente, dejar librada la sustancia jurídica de todo acto a lo que pudiera suceder a la postre, es decir supeditando toda conclusión a lo que los hechos ulteriores determinasen”.

Asimismo, se mencionan algunas razones que podrían justificar el incumplimiento del pago del préstamo, tales como la crisis económica iniciada en el año 2001, la devaluación de la moneda y las modificaciones de las condiciones de negocio en el mercado energético.

Se razona que el capital social no es el único índice solvencia o capacidad de repago de una entidad que se endeuda, por ejemplo se menciona que no se superó el límite previsto legalmente en las normas contra la capitalización exigua, y asimismo se destaca la importancia de las cancelaciones parciales de capital para sostener el carácter de mutuo que el Fisco Nacional pretende recalificar como un aporte de capital.

A su vez, en dicho precedente se indica que los contratos fueron celebrados atendiendo a las pautas relativas a la independencia de las partes –conforme los respectivos estudios de precios de transferencia- y las mencionadas normas sobre subcapitalización, dado que el Fisco no realizó cuestionamiento alguno desde la perspectiva de tales normas anti abuso.

En relación al presente caso y conforme surge de los antecedentes y las pruebas ofrecidas se evidencian varios elementos a los que hizo referencia la PGN, tal el caso de años recesivos de la economía nacional -1998, 1999, 2000 y 2001- que impactaron negativamente en los resultados de la empresa y generaron un acrecentamiento de su endeudamiento –que aunque alto en relación al capital social, en ningún momento el Fisco Nacional lo cuestionó conforme las normas sobre capitalización exigua- y la importante devaluación de la moneda sobreviniente pero particularmente la existencia de una importante cantidad de pagos de los montos adeudados por el contrato comercial de distribución incluso de intereses y otros conceptos, salvo en el año 2002 que podría justificarse en razón de la crisis de fines de 2001.

Finalmente, el Fisco Nacional expresa que las circunstancias de los hechos relatadas evidencian “un comportamiento que dista de lo que habitualmente supondría una relación comercial entre partes independientes de acuerdo con lo reglado en el artículo 14 de la ley del Impuesto a las Ganancias”, pero no cuestiona los estudios de precios de transferencia ni expone los comparables de partes independientes que llevarían a tal conclusión.

Por lo expuesto, y en virtud de los fundamentos expresados en el presente decisorio, no puede válidamente afirmarse, tal como sostiene el ente recaudador, que al transformar deuda comercial genuina originada en la importación de mercaderías en aportes irrevocables durante un período fiscal tan particular como el 2002, la recurrente hubiera tenido en miras el aprovechamiento indebido de los beneficios derivados de las diferencias de cambio cuyo desencadenante, en primer lugar, resulta completamente ajeno a la recurrente, motivo por el cual se revoca la resolución N° 15/08 (DV DEOA) de fecha 30 de mayo de 2008 en todas sus partes, con costas.

XI. Que, sentado lo que antecede, este Tribunal observa que una vez revocada la resolución N° 15/08 (DV DEOA), no existe elemento que de manera independiente permita sostener la viabilidad de los ajustes propuestos en la resolución N° 117/11 (DV DEOA) de fecha 16/12/2011. Del mismo modo sucede con la intimación de pago en los términos del art. 14 de la norma ritual de fecha 17/04/2012 apelada en el marco del Expte. N° 36.257-I y por último, la resolución sumarial N° 58/14 (DV DEOA) de fecha 20/05/2014 que tuviera como antecedente la resolución N° 117/11 (DV DEOA) de fecha 16/12/2011-.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar las resoluciones recurridas en estos autos así como también la intimación de pago en los términos del artículo 14, con costas al Fisco Nacional.

Regístrese y notifíquese por plataforma TAD a los domicilios electrónicos de las partes -conforme lo dispuesto en

Acta del Acuerdo celebrado el 8 de Septiembre de 2020 IF-2020-60084748--APN-VOCXXI#TFN, anexa a la RESOL-2020-44- -APN-TFN#MEC – B.O. 11/09/2020-: a la parte actora en la CUIT 30-58317772-4 y en la CUIT 20-21477116-1 (Dr. Eduardo Marcelo Gil Roca) mientras que al Fisco Nacional en la CUIT 33-69345023-9, en la CUIT 27-20384574-5 (Dra. Elizabeth Silvina Regueira) y en la CUIT 20-21072333-2 (Dr. Oscar Alberto Yulán). Fecho, procédase a la impresión e incorporación de la presente al expediente papel y, oportunamente, archívese.