

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 25 de junio de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Disposición de fondos a favor de terceros. Presunción de ganancia gravada. Intereses por préstamos de dinero entre empresas de un mismo grupo económico. Sistemas de caja única. La actora no acompañó elementos que reflejen concretamente cuál ha sido el beneficio obtenido, o que dicha operatoria se relacione con el giro comercial de la empresa, y por lo tanto no pueden ser consideradas en interés de ella. Se confirma la resolución apelada. San Jaime S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 25 días del mes de junio de 2019, reunidos todos miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10.º Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12.º Nominación) para resolver el Expte. 28.250-1 caratulado: "San Jaime S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Que a fs. 32/52 San Jaime S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 contra la Res. 77/06 dictada el 13 de octubre de 2006 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2001, intimándola a ingresar por dicho período la suma de \$ 20.004,61, más intereses resarcitorios, y una multa de defraudación de \$ 60.013,83, por aplicación del art. 46 y el art. 47, inc. c) de la misma ley. Asimismo, en dicho acto se determina una disminución del quebranto declarado en el período fiscal 2002 de \$ 1.256.686,01.

Relata la recurrente que su actividad principal es el alquiler de inmuebles de los que es su titular donde funcionan salas de lotería o bingo familiar y que, adicionalmente, toma y otorga préstamos a sociedades del grupo Codere S.A., sociedad española, cuyo objeto consiste en la explotación de salas de loterías o bingo familiar en la Provincia de Buenos Aires.

Señala que durante la verificación llevada a cabo por Fisco Nacional se detectó que en el año 2001 tenía créditos y pasivos significativos con el resto de las empresas del grupo económico que integra y que en el año 2002 tenía créditos con las firmas Codere Argentina S.A. e Interjuegos S.A., y que en declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por dichos períodos no efectuó ningún ajuste por intereses presuntos por tratarse de disposiciones de fondo que no fueron hechas a un tercero, en los términos del art. 73 de la ley. Ello así, sigue diciendo, toda vez que tanto San Jaime S.A. como Codere Argentina S.A., Codemar C.A., Interjuegos S.A. e Intermar Bingos S.A. forman parte del Grupo Codere y, por ende, constituyen una unidad económica.

Sostiene, entonces, que las operaciones cuestionadas fueron realizadas en interés de la empresa, o bien, que fueron operaciones dentro de su giro comercial dado que la facultad para tomar y otorgar préstamos está prevista en sus estatutos y destaca que los intereses que obtuvo como contraprestación fueron beneficios sobre los cuales tributó el impuesto correspondiente.

Señala también que los préstamos otorgados a las sociedades del Grupo Codere, le permitieron un uso eficiente de los recursos dentro del grupo mencionado y explica que éste funciona como una caja única que permite que las sociedades con exceso de caja financien a las sociedades que requieren fondos, de este modo los excedentes pueden afectarse a actividades productivas y así maximizar los ingresos del mismo, lo que resulta beneficioso para todas las sociedades que lo integran.

Subsidiariamente, y para el caso en que se estime aplicable el art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, sostiene la improcedencia de la determinación de oficio por falta de perjuicio fiscal, ya que se consideraría como ganancia gravada al interés que fija la reglamentación y por lo tanto debería tributar el impuesto sobre esos intereses, pero, en virtud del ajuste simétrico, las sociedades vinculadas que recibieron los fondos podrían deducir dichos intereses como un gasto reduciendo a su vez el resultado impositivo.

En otro sentido, sostiene que en particular no corresponde la aplicación del art. 73 a los fondos prestados a Codemar C.A. Venezuela, ya que la presunción allí prevista no aplica a transacciones entre una sociedad local y una sociedad vinculada en el exterior que se rigen por las normas sobre precios de transferencias.

Por todo ello, solicita que se deje sin efecto la resolución, con costas.

II. A fs. 70/86 contesta el traslado el Fisco Nacional, el que por los argumentos expuestos en los Considerandos de la resolución solicita que se la confirme, también con costas.

A fs. 189 se dispone la apertura del período probatorio y a fs. 217/220 obra el informe pericial contable. A fs. 230 se ordena su clausura y a fs. 247 se hace saber a las partes que en virtud de los Dtos. 281/18 y 286/18 (B.O.: 9/4/18), la Sala quedó integrada por los Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.ª Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.ª Nominación) y se elevan las actuaciones a consideración de la misma.

A fs. 250 se ponen los Autos para alegar, los que fueron producidos por el Fisco Nacional a fs. 251/255 y por la recurrente a fs. 263/267, por lo que a fs. 270 quedan en estado de dictar sentencia.

II. Que lo que este Tribunal debe resolver es si resulta procedente la aplicación del art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y su reglamentación a los préstamos otorgados por San Jaime S.A. en los períodos fiscales 2001 y 2002 a diferentes sociedades integrantes del mismo grupo económico (Codere), para lo cual cabe tener en cuenta que no se encuentra en discusión ni la efectiva existencia de dichos préstamos, ni el monto de cada uno de ellos, ni tampoco que San Jaime S.A. devengó intereses por los mismos, los que se contabilizaron como tales, se facturaron y fueron, por último, incluidos en la base imponible para la liquidación del gravamen en cada uno de los períodos fiscales objeto de determinación.

Tampoco se encuentra en discusión la vinculación que existe entre la recurrente y las empresas del Grupo Codere, lo que también surge de la pericia contable obrante a fs. 217/220.

Que así planteada, la cuestión resulta análoga a la que resulta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa "Fiat Concord S.A." (o Fallos 335:131), sentencia del 6 de marzo de 2010, en la que sostuvo que "... el hecho de que la disposición de fondos se efectúe —como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha

disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria”.

Y que, “..., establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en “interés de (a empresa” –recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del “giro de la empresa”–, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida (a norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los recibió ...”, y así, el hecho que las disposiciones de fondos se hayan efectuado entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresario y bajo el régimen de caja única, como sostiene la aquí recurrente, en el criterio del Alto Tribunal., no obsta a la aplicación del art. 73 de la ley porque aún en dichas condiciones se trata de sujetos jurídicos y tributarios diferentes.

En el mismo sentido se pronunció esta Sala, en una anterior composición, al fallar en la causa “Interjuegos S.A.”, sentencia del 28 de mayo de 2015, otra de las empresas integrantes del mismo Grupo Codere, al decir que “... más allá que la recurrente remarque que la empresa se maneja con un sistema de “caja única”, que las decisiones son tomadas por el Grupo económico en su conjunto y que los préstamos resultan ser un beneficio para las empresas que lo integran dado que con ello evitan los costos de financiación y le permiten una mayor rentabilidad en su conjunto, lo cierto es que la actora no acompañó elementos que reflejen concretamente cuál ha sido el beneficio obtenido o que dicha operatoria se relacione con el giro comercial de la empresa y por lo tanto no pueden ser consideradas en interés de ella”, omisión probatoria en la que también se incurre en estos autos.

Dicho lo anterior, la controversia, entonces, se centra en determinar si las tasas de interés aplicadas por la recurrente a sus “préstamos intercompany” fueron acorde a las previstas en el art. 103 del decreto reglamentario del art. 73 de la ley. Es que en su presentación en esta instancia, San Jaime S.A. no niega la condición de onerosos de los préstamos, ni que sobre los mismos devengó los “intereses intercompany” que surgen de las planillas por ella aportadas que obran a fs. 178/179 a una tasa inferior a la prevista en el art. 103 del decreto reglamentario, por lo que ante dicha situación resulta de aplicación el quinto párrafo de dicha norma que disponía que “La imputación de intereses y actualización previstos por el citado artículo de la ley, también procederá cuando la disposición de fondos o bienes devengue una renta inferior en más del veinte por ciento (20%) a la que debe imputarse de acuerdo con dicha norma, en cuyo caso se considerará que el interés y actualización presuntos imputables resultan iguales a la diferencia que se registre entre ambas”.

De ello se sigue que resulta ajustada a la normativa aplicable la determinación de oficio practicada por el Fisco Nacional sobre las diferencias entre ambas tasas, conforme a la liquidación obrante a fs. 151 de los antecedentes administrativos.

En específica referencia al ajuste determinado sobre los fondos a Codemar C.A., empresa de Venezuela integrante del mismo grupo, corresponde remitirse a lo que dijera la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en “BJ Services SRL”, sentencia del 6 de marzo de 2012 (o Fallos 335:123) en relación a la no aplicación del art. 73 de la ley en los supuestos de vinculación según los párrafos tercero y cuarto del art. 14 únicamente en los casos en los que las operaciones se lleven a cabo con la empresa del exterior

que “directa o indirectamente la controle”, condición que no tenía dicha firma, Lo que también surge del informe pericial contable obrante a fs. 217/220, del que se desprende que el accionista mayoritario y controlante de San Jaime S.A. y de las restantes empresas era Codere S.A. en España.

Copia de los precedentes citados puede obtenerse en [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar) o en [www.cij.gov.ar](http://www.cij.gov.ar).

Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución recurrida, tanto en cuanto al capital como a los intereses que acceden a éste –conf. art. 37, Ley 11.683–, sin que se hayan formulado agravios que permitan analizar la eximición de los mismos, con costas.

III. Respecto a la multa de defraudación aplicada, si bien lo antes expresado da cuenta de La presentación inexacta de la declaración jurada objeto de la determinación de oficio del período fiscal 2001 y con ello, de la comisión de la infracción fiscal debido al pago en defecto del tributo, corresponde encuadrar la conducta de la recurrente en la figura de omisión tipificada en el art. 45 de la Ley 11.683 y graduarla en el 70% de la obligación omitida que en esta sentencia se confirma. Para ello, tengo en cuenta las particularidades de la controversia y también que la anterior fue La pena aplicada en los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación citados sin que existan razones en este caso para apartarse de dicho temperamento. Costas en el orden causado.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell en cuanto confirma el ajuste por aplicación de los arts. 73 del impuesto a las ganancias y art. 103 del decreto reglamentario, respecto a los períodos 2001 y 2002, remitiéndome a mayor abundamiento a lo que esta juzgadora expusiera in re “Interjuegos S.A. s/recurso de apelación” (Expte. 28.693-1 y su acumulado 30.334), sentencia de esta Sala “D” de fecha 28/5/2015, en la que actuara como Vocal Instructora y se resolviera una cuestión similar a la aquí debatida.

II. Que también procede el cálculo de los intereses resarcitorios aplicados toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), y que la actora no ha formulado agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

III. Que por último se debe entrar en análisis de la multa impuesta.

Que las sanciones han sido graduadas en tres veces el tributo omitido por el período 2001 de conformidad con lo establecido en los arts. 46 y 47, inc. c) de la ley de procedimiento tributario.

Que la figura tipificada en el art. 46 de La Ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL”, sentencia del 9/9/2014).

En efecto, el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo,

se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CANACF –Sala V–, in re: “Beleza S.A. (TF 21382-1) c/D.G.I.”).

Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario (en este caso la prevista en el inc. c), y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el Ente Recaudador.

Que específicamente respecto a la presunción utilizada por el Fisco para aplicar la sanción, cabe traer a colación lo sentenciado por el Dr. Carlos Porta in re “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. SCA” (TFN, Sala B, sentencia del 11 de febrero de 2008): “Que el inc. c) en realidad contiene una remisión al inc. a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y al inc. b) (documentos que te sirvan de base), pero observado el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables. Ahora bien, si no se precisa el concepto pareciera que este inciso sería de aplicación en todos los supuestos, pues es evidente que siempre que hay una diferencia en menos de impuesto, es que las normas se han aplicado “disconformemente”. Que no ha sido esa la intención del legislador pues para ello usó un sistema taxativo en el art. que indica que se trata de supuestos distintos y el matiz diferencial está dado, por el hecho de que la disconformidad sea “manifiesta”, lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación”.

Que en autos, el inc. c) del art. 47, se encuentra debidamente acreditado por el Fisco en tanto la manifiesta disconformidad con las normas está por el incumplimiento de lo previsto por los arts. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y 103 del decreto reglamentario, circunstancia que no hubiera sido exteriorizada de no mediar la actividad fiscalizadora del organismo recaudador.

Que corresponde también el rechazo del error excusable invocado por la actora puesto que dicha figura exige para su configuración que el error sea esencial e inculpable y en este sentido, tanto los argumentos esbozados por el recurrente como la prueba producida no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no ocasionaría un perjuicio fiscal (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNFCONT.ADM. Sala II, de fecha 28/4/94), y quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (CSJN in re “Krill Producciones Gráficas S.R.L.” del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), circunstancias que no se dan en los presentes autos.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la sanción aplicada.

IV. Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

Confirmar la Res. 77/06 de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-D.G.I., tanto en cuanto al capital como a los intereses, con costas, y reencuadrar la conducta de

San Jaime S.A. en la figura de omisión del art. 45 de La Ley 11.683 y graduarla en el 70% de la obligación omitida, con costas en el orden causado.

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

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).