República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-55595172-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Junio de 2022

Referencia: SENTENCIA - Expte. N° 49.599-I, "INTERBAS S.A. s/apelación – Ganancias."- VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 49.599-I caratulado "INTERBAS S.A. s/apelación – Ganancias."

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 19/35vta. INTERBAS S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 142/2018 (DV RRIIP) de fecha 26/12/2018, suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP – Dirección General Impositiva, por la cual se determinó de oficio con carácter parcial, la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2011, estableciéndose la suma a ingresar, más sus intereses resarcitorios y aplicándose una multa equivalente al 70% del monto del gravamen evadido por el período fiscal 2011, conforme art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Indica que es una reconocida empresa que se dedica a servicios relacionados con juegos de azar y apuestas. Que el ajuste practicado tiene su origen en base a la aplicación de intereses presuntos en préstamos realizados con las empresas Bingos Platenses S.A., Itapoan S.A., Iberargen S.A., Intermar Bingos S.A., Bingos del Oeste S.A. e Interjuegos S.A., las que todas juntas conforman un grupo económico.

Sostiene que la resolución determinada debe ser dejada sin efecto por resultar ilegítima, argumentando que el Fisco Nacional no tuvo en cuenta que las empresas a las que les otorgó préstamos constituyen un mismo conjunto económico, por lo que no resulta aplicable el art. 73 de la ley del impuesto en cuestión.

Menciona que no hubo disposición de fondos o bienes a favor de terceros por tratarse de un grupo económico, como tampoco es cierto que las operaciones no fueron en su interés. Que si bien cada sociedad tiene su personalidad jurídica propia, considerarlas como terceros ajenos resulta violatorio del principio de la realidad económica.

Resalta que las operaciones cuestionadas fueron realizadas a su favor, percibiendo una tasa de interés considerablemente mayor a la tasa de interés del mercado financiero o inclusive la prevista en el mencionado art.

73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Que el cobro del contrato como así también de los intereses queda asegurado ya que se trata de sociedades que se encuentran bajo una misma controlante. Que además, de los documentos de asistencia financiera se desprende el marco contractual dentro del cual se desarrollaron los préstamos, estableciendo intereses, mora automática por parte del deudor e incluso intereses punitorios, lo cual evidencia el interés de la empresa.

Explica que se trata de un contrato de mutuo, de acuerdo a lo normado por el CCyCN, donde ella (Interbas S.A.), es la parte mutuante y quien entrega el bien fungible; y es el Grupo Económico el mutuario quien deberá restituir los bienes objeto del mutuo. Que si bien las liquidaciones del impuesto las debe realizar cada sociedad por separado, debido al mencionado principio de realidad económica, quien termina ingresando el importe del tributo es el mismo conjunto económico, por lo que será un gasto deducible para las empresas tomadoras de los préstamos.

Que optó por elegir la tasa que abona el Banco Francés para depósitos a plazo fijo en pesos a treinta (30) días, incrementada en dos puntos porcentuales. En consecuencia, mediante esa fórmula, se pactaron intereses que en muchos casos resultaban mayores a los ofrecidos en el mercado e inclusive a los previstos en las fórmulas del art. 73 citado.

Entiende que no tuvo manera de prever los cambios de la economía del país, siendo que las tasas de interés se encuentran en movimiento constante ante los cambios monetarios. Considera que la Administración incurre en un error en su análisis en tanto el interés que compara y utiliza es la tasa activa del Banco Nación y no la pasiva, lo cual resultaría arbitrario.

Agrega respecto de los intereses resarcitorios, que no corresponde su aplicación, en la medida en la que la mora del ingreso de los importes reclamados en modo alguno le es imputable, debido a que no se ha incurrido en ninguna omisión de diligencias que exijan la naturaleza de la obligación por lo que no corresponde la liquidación de intereses.

Que respecto de la sanción aplicada, hace saber que no existió omisión alguna de impuesto sino que las sumas que no ingresaron se debieron a que las operaciones que se concretaron no debieron ser gravadas por el tributo en cuestión. Que además no se presentan ni el elemento objetivo ni subjetivo que se requieren para configurar la infracción impuesta.

Por todo lo expuesto, finalmente ofrece prueba documental, pericial contable, instrumental e informativa y por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada pide que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs.47/63 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Destaca que la empresa omitió declarar intereses presuntos por disposición de fondos a favor de terceros por la suma de $ 846.381,78.- ya que se verificó que en el período fiscal cuestionado la contribuyente declaró créditos a su favor provenientes del otorgamiento de préstamos a diferentes firmas. Que respecto de la empresa llamada Iberargen S.A., la responsable no devenga una renta – interés – como contraprestación de los préstamos efectuados a su favor. Que luego, respecto de las firmas Bingos Platenses S.A., Itapoan S.A., Intermar Bingos S.A., Bingos del Oeste S.A., e Interjuegos S.A., la actora devengó por dichos préstamos una renta – interés – inferior en más del veinte por ciento (20%) a la que debe imputarse conforme art. 73 de la ley del gravamen.

Menciona que no desconoce la existencia del referido Grupo Económico del cual forman parte las firmas

mencionadas, e insiste en que cada una de ellas reviste el carácter de terceros entre sí, ya que cada una tiene su personalidad jurídica, siendo sujetos de impuesto como personas de existencia ideal, conf. Arts. 49 inc.a) y 69 inc.a) pto. 1. de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Explica que conforme lo establece el art. 103 del DR de la ley del impuesto en cuestión, la empresa no demuestra que los fondos cuestionados hayan sido realizados en interés del Grupo Económico, no habiéndose aportado ninguna prueba concreta del beneficio o interés propio derivado de operar otorgando préstamos en el periodo fiscal 2011.

Aclara que la inspeccionada solo basa sus defensas en descripciones acerca de la estructura organizativa e importancia del Grupo Económico, como también la posibilidad de asistir financieramente a empresas del mismo grupo en caso de necesidad de fondos, lo cual sigue sin demostrar cual sería el beneficio económico de efectuar un préstamos sin contraprestación para el caso de la firma Iberargen S.A. o bien a tasas inferiores que las exigidas por la ley para operaciones entre entes independientes, para el caso de las firmas restantes.

Advierte que cada sociedad presenta su declaración jurada generando y computando sus propios saldos de impuesto, por lo que aquellas sociedades que recibieron préstamos no podrán deducir como gasto intereses que nunca abonaron. Que se trata de intereses presuntos cuya carga tributaria recae exclusivamente sobre la fiscalizada por expresa imposición legal.

Agrega que las tasas de interés utilizadas están dentro del marco legal y reglamentario del Impuesto a las Ganancias. Que además, los intereses resarcitorios están calculados conforme art. 37 de la ley de rito, por lo que entiende deben ser confirmados.

Que respecto de la sanción impuesta, sostiene que existen serios indicios de la comisión de dicha infracción.

Por último, se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla, peticiona que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 80/81 se abre a prueba el expediente, haciéndose lugar a la informativa y pericial contable.

Que a fs. 89/93 obra la contestación del oficio dirigida al BBVA y a fs. 99/100 luce la pericia realizada por los peritos contadores designados. Finalmente, a fs. 106 se declara cerrado el período de instrucción.

Que mediante PV-2022-17605300-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y mediante RE-2022-25746602-APN-SGAI#TFN y RE-2022-25407696-APN-SGAI#TFN obran los alegatos de las partes. Por último, a través de IF-2022-54074061-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde considerar en primer lugar la relación jurídica existente entre la contribuyente y las firmas a las que les efectuó préstamos.

Que si bien la recurrente argumenta que integra un mismo Grupo Económico con las empresas que menciona, no ha aportado en autos prueba alguna que acredite dicha situación. Que además cabe poner de resalto lo resuelto por la CSJN en la causa “Fiat Concord S.A. (TFN 16.778-I)c /DGI” y “BJ Services S.R.L. (TFN 22.368-I) c/DGI”, ambas de fecha 06/03/2012 en las que sostuvo: “…8°) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, 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.”

Luego en el Considerando 9°) afirmó: “… 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 la 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 la 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 receptó, examen que -por las razones señaladas en el considerando 4° de la presente- no corresponde al Tribunal realizar en esta instancia excepcional.”

Que en este punto, corresponde destacar, y el Fisco Nacional también lo hace, que no se encuentra controvertido en autos los préstamos y montos efectivamente efectuados.

Que la actora menciona en sus agravios que de los documentos de asistencia financiera (obrantes a fs. 74/91 CPO. GANANCIAS 1) se desprende el marco contractual de desarrollo de los préstamos que entre otras cosas evidencia el interés de la empresa. Que dicho concepto resulta no sólo amplio, sino por demás generalista, dogmático y no demuestra esa percepción superior, o bien lo intenta hacer entre tipos de interés no comparables.

Que si bien se está frente a una presunción iuris et de iure, cabe consignar que la Ley del Impuesto a las Ganancias no prevé la tributación conjunta o grupal no permitiendo a su vez el cómputo de gastos e ingresos indistintamente a una u otra empresa, sino que les reconoce con individualidad propia y con criterios de independencia entre ellas. La figura del grupo o conjunto económico aparece reservada con carácter excepcional en las reorganizaciones empresariales (arts. 77 y 78 LIG) y bajo estrictas condiciones. En consecuencia, corresponde confirmar que dichos préstamos se encuentran fuera del giro comercial del negocio, entendiendo que no es aplicable la teoría del “Grupo Económico” que quiere hacer valer la recurrente.

V.- Que ahora corresponde decidir si la determinación de oficio recurrida en los presentes autos se ajusta a derecho, debiendo evaluarse la procedencia del criterio adoptado por el Fisco Nacional para impugnar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2011.

Que para ello debe resolverse acerca de la aplicación de la presunción “juris et de jure” ya mencionada, a que se refiere el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), relativa a que las disposiciones de fondos que Interbas S.A. realiza en favor de determinadas sociedades, devengan intereses presuntos que no han sido computados para calcular el tributo correspondiente al ejercicio de 2011 o bien devengó un interés inferior en más del 20% al que debe imputarse de acuerdo al art. mencionado de la ley

Que para resolver el caso corresponde tener presente que el art. 73 de la ley establece un régimen presuntivo para la disposición de fondos o bienes efectuada en beneficio de terceros, que sólo alcanza a los responsables a que se refiere el art. 49, inc. a) de la misma; vale decir que la presunción se aplica a todos los sujetos incluidos en el art. 69 de la ley. (t.o. en 1997 y modif.)

Conforme con lo que dispone el citado art. 73, toda disposición de fondos o bienes en favor de terceros que no responda a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitirse prueba en contrario, que

ella genera una utilidad gravada por el tributo asimilable a un interés presunto. El alcance de lo que debe entenderse “en interés de la sociedad” ha sido fijado en el art. 103 del reglamento de la ley, en el que se dispone que se consideran efectuadas “en interés de la sociedad” aquellas operaciones que se relacionan con el giro comercial de la misma o que reparten algún beneficio gravado para la sociedad, aclarando que son una consecuencia de las operaciones propias del giro de las empresas las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los montos dispuestos por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantan y siempre que tales anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

Que de los antecedentes administrativos acompañados en la presente causa CPO 1 GAN. FS. 167 Y 168) se pudieron obtener los siguientes datos respecto de los montos de los préstamos al 31/12/2011 con las siguientes empresas:

- INTERMAR BINGOS S.A. $29.396.057.-
- BINGOS DEL OESTE S.A. $ 7.282.106.-
- IBERARGEN S.A. 2.964.944.-
- BINGOS PLATENSES S.A. $426.646.-
- INTERJUEGOS S.A. $346.092.-
- ITAPOAN S.A. $3.117.-

VI.- Que en esta instancia se debe hacer mención de las pruebas ofrecidas y producidas por la recurrente. A fs. 89/93 obra la contestación al oficio dirigido al Banco BBVA (se adjuntan planillas respecto de las tasas de interés aplicadas en el año 2011). Que luego obra la pericial contable efectuada en conjunto con el experto designado por el Fisco Nacional (fs. 99/100). Allí manifiestan que de la comparación efectuada entre las tasas cobradas por Interbas S.A. y las abonadas por Banco Nación (7,50%), Banco Provincia (6,50%) y Banco Ciudad (7,00%) para operaciones de plazo fijo a 30 días, las de Interbas S.A. resultan superiores. Aquí cabe poner de resalto, que no resulta adecuado que pretenda compararse una tasa de préstamos comerciales entre empresas con una tasa de plazo fijo, ya que la diferencia numérica entre ellas no explica legalmente un apartamiento de la tasa de interés que fija el art. 73 ni económicamente que la empresa mutuante está asimilada a un banco.

Luego indican los peritos, que las normas del art. 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la del art. 103 del DR 1344/98, las que se encontraban vigentes en el período de análisis, debía considerarse la tasa fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales. Que la tasa fijada por dicho Banco correspondiente al plazo de 30 días para el año 2011 fue del 18,85% nominal anual vencida. Que comparando esa tasa con las del cuadro (fs. 99) surge que los mutuos celebrados con Bingos Platenses S.A., Itapoan S.A., Iberargen S.A., Intermar Bingos S.A., Bingos del Oeste S.A. e Interjuegos S.A. fueron realizados en los meses de enero a septiembre, a tasas inferiores a la referida del Banco de la Nación Argentina. Que el perito de la parte actora aclara en este punto que la Procuración General de la Nación en su Dictamen de fecha 02/02/2009, rubricado por la Dra., Laura M. Monti, desestimó la aplicación de las normas del art. 73 de la Ley mencionada, en la medida que la tasa aplicada resulte superior a la que podía conseguirse en el mercado. Que la CSJN receptó este dictamen en la causa Akapol S.A. (TFN 20.985-I) c/DGI. Respecto de lo mencionado por el perito contador designado por la actora, cabe tener presente que no corresponde que el mismo efectúe apreciaciones que están fuera de los puntos periciales contenidos en la apertura a prueba. Que se trata de una extralimitación, ya que no se le consultó su opinión respecto de art. 73 de la ley trabajada o qué antecedentes conocía, sino que se le preguntó acerca de las condiciones del mercado de los préstamos.

Que de la prueba producida, la recurrente no logra demostrar el beneficio o interés propio en la operatoria al

efectuar el préstamo a la empresa Iberargen S.A., por la cual no percibió ninguna contraprestación (interés), siendo que además por los préstamos efectuados al resto de las firmas obtuvo durante los meses de enero a septiembre de 2011 un interés inferior al previsto por la norma, resultando de aplicación las normas del artículo 73 de la LIG. Que entonces del impacto fiscal derivado de los mutuos realizados por la empresa Interbas S.A., no cabe duda que han beneficiado exclusivamente a las empresas a las que fueron destinados y no a la contribuyente de autos, toda vez que no se ha demostrado que aquellas operaciones (préstamos) hayan sido destinadas a la generación o al incremento de ganancias de la mutuante, más allá del crecimiento (capacidad operativa) de la empresa controlada. En este sentido, corresponde confirmar el ajuste practicado por el Fisco Nacional, con costas.

VII.- En cuanto a la multa aplicada el art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif. vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente dispone que: "El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionado con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...", es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 "Parafina del Plata S.A." 02/09/1968).

Que la responsable presentó la declaración jurada en forma inexacta, no reflejando su real situación impositiva teniendo por acreditado el elemento objetivo en función de la omisión del pago del impuesto. En tanto respecto al elemento subjetivo, no se han encontrado circunstancias que hagan pensar que existió un error excusable que libere de responsabilidad a la actora, por lo que cabe confirmar la sanción apelada.

VIII.- Con relación a los intereses resarcitorios, teniendo en cuenta que su liquidación responde a las pautas que al respecto dispone el art. 37 de la ley de rito y recordando que es criterio asumido de esta Sala que las deudas tributarias devengan intereses, corresponde disponer la confirmación de los mismos.

IX.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Que las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada por el Impuesto a las Ganancias, con costas.
2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de $130.222 (pesos ciento treinta mil doscientos veintidós), equivalente a 14,47 (catorce con 47/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $325.555 (pesos trescientos veinticinco mil quinientos cincuenta y cinco), equivalente a 36,17 (treinta y seis con 17/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las tres etapas procesales cumplidas y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 12/22 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

3. Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Gustavo Yañez, en la suma de $76.910 (pesos setenta y seis mil novecientos diez), equivalente a 8,54 (ocho con 54/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, en atención a la labor desarrollada en la pericia practicada en autos y el monto del litigio.
4. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 16:16:17 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 16:28:34 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 16:58:24 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.02 16:58:25 -03:00