República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-56023390-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia Expte. Nº 31.753-I "Total Lubricantes Argentina S.A.

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 31.753-I –y su acumulado Expte. N° 33.238-I- caratulada: **“TOTAL LUBRICANTES ARGENTINA S.A. s/recurso de apelación”.**

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 44/75vta. y 461/498 se interponen sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 09/2008 (DV DEOB) y 06/2009 (DV DEOB), fechadas los días 30/04/2008 y 08/05/2009 respectivamente, de la AFIP-DGI, a través de las cuales se impugnan las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias -períodos 2002 y 2003- y se aplica una multa por el último ejercicio fiscal, con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683.

Previo a exponer los motivos –que a su juicio- hacen improcedente la pretensión fiscal, repasa los antecedentes de hecho que dieron motivo a esta controversia.

Seguidamente, sostiene que la resolución recurrida contiene vicios en las formas esenciales del acto administrativo que la tornan nula, dado que el Fisco Nacional a su entender no valoró adecuadamente la prueba ofrecida.

Señala la normativa aplicable al caso y alega que el criterio fiscal no considera el espíritu de la norma, realizando una interpretación equivocada prescindiendo de la realidad económica de los hechos.

Agrega, que al ser ambas partes sujetos comprendidos en el artículo 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, no se produce la posibilidad de desviar los fondos para generar una ganancia exenta o no gravada en cabeza del prestatario, no siendo aplicable la presunción que se intenta hacer valer.

Resalta que no se configuran los requisitos necesarios para encuadrar las operaciones cuestionadas en la figura prevista por el artículo 73 del aludido tributo.

Manifiesta que la disposición de fondos efectuada no fue a favor de un tercero, sino entre dos empresas vinculadas entre sí que forman parte de un conjunto económico –en este caso “Total Fina Elf”-.

En esta línea, explica lo que se entiende por el término “conjunto económico” y concluye que su significado refuerza la tesis sobre la inexistencia de terceros en la operación realizada.

Dice que el Fisco Nacional al aprobar la fusión por absorción de la firma TOTAL LUBRICANTES S.A., convalidó la existencia del grupo económico.

Además, considera que este punto se ve acreditado por la tenencia de un importante paquete accionario que posee Total Austral (prestataria) sobre Total Lubricantes (prestador), de acuerdo a la información expuesta en los Estados Contables de la última.

Así indica que, en el supuesto de repartirse utilidades, se haría entre los mismos accionistas en ambas compañías.

Entiende que el Juez Administrativo al distinguir entre terceros y empresas vinculadas, expone la falta de integridad de los argumentos empleados.

En consecuencia, concluye que el Organismo Recaudador acepta la probanza de la existencia del grupo económico, por lo que el tema se ciñe a una cuestión de derecho sobre la interpretación de la norma.

No obstante ello, acompaña un certificado emitido por el Sr. Thierry Reneau de Cyrières en su carácter de Director Jurídico de Holding de Total S.A. (Casa Matriz Francia), en el cuál manifestó que *“las sociedades “Total Austral Sucursal Argentina” y “Elf Lubricantes Argentina S.A.” (luego denominada “TotalFina Elf Lubricantes Argentina S.A.” y actualmente “Total Lubricantes Argentina S.A.”) fueron durante los años 2002, 2003 y 2004, y continúan siendo hasta la actualidad, sociedades controladas en forma indirecta y en un 100% por TOTAL S.A.”*

Por otra parte, enfatiza que la operación se efectuó en interés de la empresa, y que la misma fue parte de una política de gestión por el riesgo existente en las fluctuaciones sobre el tipo de cambio producidas durante los períodos cuestionados.

Tras describir el contexto económico imperante en esos momentos, expresa que tales condiciones generaron un alto riesgo de tipo de cambio para Total Lubricantes S.A. motivado, principalmente, por las deudas en dólares que contraía la Sociedad por los pagos de importaciones de bienes y regalías que tenía comprometidos para llevar adelante sus operaciones.

Continúa diciendo que frente a dicha situación surgieron diferentes modalidades para gestionar el mencionado riesgo, ya que si el dólar se disparaba la compañía se vería fuertemente perjudicada por los pagos que debía afrontar. En consiguiente, se analizó la posibilidad de acceder a productos financieros derivados como herramientas de cobertura, de manera de poder planificar con mayor certeza a largo plazo, la reducción de la exposición del riesgo.

Luego de un breve análisis de las distintas alternativas, relata que la mejor opción que se encontró fue realizar un préstamo en dólares a su vinculada, ya que tal inversión representaba un bajo riesgo atento las condiciones de vinculación económica y la solvencia del tomador del préstamo, logrando de esa forma un doble objetivo dado por la posibilidad de acceder a una tasa de interés preferencial, fomentando al mismo tiempo las

inversiones de uno de sus socios, que a su vez era su cliente, lo que suponía mayores ventas a futuro.

En apoyo a esta idea, destaca que de los Estados Contables de Total Austral Suc. por el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2002 –el cual se presentó como prueba en la instancia anterior- se observa que la empresa estaba necesitada de fondos.

En relación a la tasa de interés pactada, aclara que la misma incluye una parte real (premio a la abstención de consumir) y una parte nominal (corrección por la inflación esperada), por lo que la firma ganaría no sólo con el interés establecido sino también con la revaluación del dólar, sobre el cual existían fuertes expectativas que indicaban un aumento significativo en el futuro. Sobre este punto, razona que no puede argumentarse que la tasa no se corresponde con la de mercado, máxime cuando en la fecha de otorgamiento del préstamo era muy difícil hallar una empresa que este dispuesta a tomar un préstamo en dólares, como lo hizo Total Austral Suc., considerando las proyecciones esperadas.

A fin de acreditar sus dichos, presenta distintos cuadros con información vinculada al valor futuro esperado del dólar en cada uno de los momentos en que se otorgó el préstamo –los cuales eran superiores a los valores de cotización en esos momentos- y los rendimientos por dichas operaciones.

Sobre la base de lo enunciado, colige que el préstamo otorgado aportó beneficios concretos a la firma, bloqueando la tesis fiscal de pretender encuadrarlo como que no fue en interés de la empresa.

Puntualiza que, ni la ley ni el decreto reglamentario establecen que el interés de la empresa debe poder medirse en forma concreta y mensurable como lo argumenta el Fisco Nacional, ergo dicha condición –a su criterio- es contraria al principio de legalidad.

Asimismo, menciona que no resulta correcto analizar el objeto de la sociedad en forma aislada, ya que los motivos que generaron el otorgamiento del préstamo se encuentran relacionados con las actividades consignadas en el estatuto.

Remarca que cuando se otorgó el préstamo no existía una tasa de interés con capitalización anual en dólares para descuentos comerciales fijada por el Banco de la Nación Argentina, siendo ésta la que debería aplicarse de acuerdo a la normativa vigente; circunstancia que podría traer aparejado la nulidad del ajuste proyectado en caso de haberse considerado la misma tasa de interés pero en pesos, ya que la auditoría fiscal no mencionó cual referencia utilizó a los efectos de calcular la supuesta renta omitida.

Opina que se vulneraron los principios de estabilidad jurídica y economía procesal, ello por cuanto al no haber efectuado un examen completo en la determinación relacionada con el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período 2002, obliga a la sociedad a defenderse sobre el mismo ajuste por el ejercicio fiscal 2003 tratado en el segundo acto apelado, donde se modifican los quebrantos computables de períodos anteriores.

En otro orden de ideas, plantea la inconstitucionalidad del artículo 103 del decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias.

Respecto de la multa aplicada, plantea que la misma es contraria a los actos propios del Fisco Nacional, toda vez que en la Resolución que sirvió como precedente –para el período 2003- no se determinó sanción alguna. Asimismo, insiste que en el presente caso se demostró un obrar diligente, echando por tierra la pretensión fiscal en este aspecto. Subsidiariamente, opone la existencia de error excusable.

Cita jurisprudencia y doctrina que entiende apoyan su postura.

Por último, ofrece prueba documental y pericial contable, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen los actos apelados, con costas.

II.- Que a fs. 95/102 y 514/523 contesta los recursos la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos como prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 527/527vta. se resuelve acumular el Expediente N° 33.238-I a los presentes autos.

IV.- Que a fs. 535 se abrió la causa a prueba; por medio del PV-2022-32103108-APN-VOCIII#TFN se declaró cerrado el mismo, y se elevaron los autos a consideración de la Sala "A"; a través del IF-2022-33675033-APN-VOCII#TFN se pusieron a disposición de las partes a fin de que se produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 594/599vta. el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de su derecho la recurrente. Finalmente, en el IF-2022-52741990-APN-VOCII#TFN se pasaron los autos a sentencia.

V.- Que por un orden lógico corresponde tratar, en primer término, la defensa de nulidad opuesta por la actora.

Que en cuanto a la denegatoria del juez administrativo en producir las pruebas ofrecidas por la actora, debe señalarse que el artículo 35 del decreto 1.397/79, reglamentario de la ley 11.683, remite en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del decreto 1759/72, el que establece, en su artículo 46, que la Administración podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Es decir que, si bien la búsqueda de la verdad material pareciera impulsar a que se consideren todos los medios de prueba solicitados por la parte, existe un límite impuesto por el reglamento del procedimiento administrativo que brinda al juzgador la posibilidad de denegarla en todo o en parte si las considerara inconducentes, impertinentes, innecesarias, inútiles, redundantes, imposibles de cumplir o que sólo buscan dilatar temporalmente el acto administrativo de resolución.

Pero como esta valoración del juez administrativo es altamente subjetiva, ya que parte de su valoración personal, debe dar explicaciones fundadas de su rechazo a producirlas so pena de considerarse una decisión arbitraria y contraria al debido proceso adjetivo que debe tutelar.

Que "*quien detenta el poder tiende a abusar de él*" (Montesquieu, "Del Espíritu de las Leyes") y, por lo tanto, para evitar la arbitrariedad de los actos estos deben ser fundados y por ello, el artículo 34 del reglamento de la ley procedimental, obliga al juez administrativo a expedirse, en la misma resolución que determina de oficio, sobre el mérito de la prueba producida o las razones fundadas por las que no se hizo lugar a la ofrecida.

Que según consta de las Resoluciones Nros. 09/2008 (DV DEOB) y 06/2009 (DV DEOB) el Fisco realiza una medida evaluación respecto de la prueba ofrecida concluyendo en la improcedencia de la misma, lo cual demuestra el apego del funcionario actuante a los principios que debe proteger (vide fs. 34/35 y 177/179).

Que en este sentido entiendo no se ha vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que *"la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima "no hay nulidad por la nulidad misma", receptado en el art. 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación" (CNACAF, Sala V, junio 4-997 -Sosa Mirta Elena Impuestos B- 2076).* Es decir, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide (conf. "Anteurquiza, Mugo Ramón" - CNACAF. - Sala IV - 26/3/1992 - entre otros), circunstancia que no ha sido acreditada en autos.

Por su lado, este Tribunal Fiscal interpreta que*; "...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal [fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho..."* [in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

En mérito a las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar el argumento sobre la nulidad de los actos interpuesto por la aquí apelante en sus escritos recursivos, con costas.

VI.- Que, según surge de las actuaciones administrativas la contribuyente es una sociedad anónima, cuya actividad principal desarrollada es la importación, exportación, elaboración, comercialización y venta de lubricantes, grasas, sus componentes y afines, como así también todo tipo de adhesivos, productos de cosmética automotriz y elaboración, refinación, comercialización y distribución de combustible y sus derivados, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Asimismo, se desprende del informe de fiscalización (ver fs. 94/100 Cuerpo Principal I) y de las Notas a los Estados Contables cerrados al 31/12/2002, que la firma ejerció sus actividades bajo la razón social de "Elf Lubricantes Argentina S.A." (continuadora de Lubrielf S.A. conforme escritura obrante a fs. 46/60 del Cuerpo Principal I) cambiando dicho nombre por el de "TotalFinaElf Lubricantes Argentina S.A.", en virtud de la decisión tomada con fecha 22/11/02 por la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas *"con el fin de adecuar la denominación de la sociedad a la nueva denominación empresaria empleada a nivel mundial. El cambio de denominación y la modificación del Estatuto Social han sido inscriptos en el Registro Público de Comercio el 20 de enero de 2003"* (vide fs. 329 Cuerpo Principal II).

Además, se verificó que *"con efectos a partir del 1° de diciembre de 2002, la Sociedad inició con Total Lubricantes Argentina S.A., sociedad controlada por Total Austral Sucursal Argentina, un proceso de fusión por absorción previsto en los art. 82 y siguientes de la ley N° 19.550, mediante la incorporación al patrimonio de TotalFinaElf Lubricantes Argentina (sociedad absorbente) de todos los bienes, derechos y obligaciones de Total Lubricantes Argentina S.A. (sociedad absorbida)…"* (vide fs. 321 Cuerpo Principal II).

De las mencionadas notas también se informa que: *"La Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la Sociedad celebrada el 9 de enero de 2003, aprobó el Compromiso Previo de Fusión entre TotalFinaElf Lubricantes Argentina S.A. y Total Lubricantes Argentina SA. Posteriormente, con fecha 7 de febrero de 2003, ambas firmas ratificaron el Compromiso Previo de Fusión mediante la suscripción del Acuerdo*

Definitivo de Fusión. Con motivo de este acuerdo TotalFinaElf Lubricantes Argentina S.A. es la sociedad incorporada y por lo tanto la continuadora y sucesora de Total Lubricantes Argentina S.A. El Acuerdo Definitivo de Fusión establece que el capital social de la sociedad continuadora será de 97.458… Las tenencias accionarias de TotalFinaElf Lubricantes Argentina S.A. quedaron distribuidas de la siguiente forma: 15.573 acciones de titularidad de Total Austral Sucursal Argentina y 81.975 acciones de titularidad de TotalFinaElf Lubrifiants S.A. (radicada en Francia). *A la fecha de emisión de los presentes estados contables, el Acuerdo Definitivo de Fusión se encuentra en trámite de inscripción en el Registro Público de Comercio"*. El agregado me pertenece (vide fs. 330 Cuerpo Principal II).

Conforme las tenencias accionarias expuestas precedentemente, la firma "Total Austral Sucursal Argentina S.A." es tenedora del 15.96% del total del capital social del contribuyente (vide fs. 329 Cuerpo Principal II).

Tal cual consta en el acta de fs. 5/5vta. –Cuerpo Principal I- *"…Con fecha 13 de noviembre de 2003, la firma ha informado a esta AFIP-DGI mediante los F. 460/J, el cambio de denominación de la misma, a saber: de Elf Lubricantes Argentina S.A. a TotalFinaElf Lubricantes Argentina S.A. y de esta denominación a Total Lubricantes Argentina S.A., siendo esta última la vigente al día de la fecha"* (ver formularios agregados a fs. 9/10 del Cuerpo Principal I).

En el curso de la fiscalización se detectó la existencia de créditos a favor de la inspeccionada cuyo deudor, según el Balance cerrado al 31/12/2002, era Total Austral Sucursal Argentina, con quien se suscribió un Contrato de Mutuo –de fecha 22/08/2002- cuya copia obra agregada a fs. 34/37 del Cuerpo Principal I. De la lectura de dicho contrato se advierte que: 1°) el referido mutuo se otorgó por un monto máximo acumulado de capital U$S 500.000; 2°) en su artículo 1°), punto 3, como plazo de vigencia se establece que *"…se fija en 6 meses contados desde la fecha del primer desembolso"* prorrogable por un plazo similar, salvo modificación fehaciente en contrario por alguna de las partes; 3°) el artículo 5° determinó que el préstamo devengaría un interés a favor de la Mutuante calculado en base a la tasa Libor, el cual sería abonado por la Mutuaria en plazo vencido y conjuntamente con la cancelación del desembolso.

En función de las condiciones descriptas y del análisis de los desembolsos efectuados durante el año 2002, la auditoría fiscal concluyó que, si bien se habrían considerado como ingresos gravados los intereses devengados conforme las pautas fijadas, éstos no fueron calculados según las disposiciones contenidas en el artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el artículo 103 de su decreto reglamentario.

Por lo tanto, corresponde ahora analizar los agravios vertidos por la actora en relación a la operatoria enunciada, a tenor de previsto por la normativa aplicable al caso.

VII.- Que en lo que aquí interesa, el artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que *" Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el art. 49, inc. a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del 8% (ocho por ciento) anual, el importe que resulte mayor".*

Por su parte, la norma reglamentaria respectiva (art. 103 del D.R.), entre otros aspectos, en el primer párrafo expresa que *"...se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma*

contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados".

Asimismo, el quinto párrafo del mentado artículo expresa 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...".*

VIII.- Que a los efectos de rebatir el ajuste, en primer lugar la actora sostiene que no resulta aplicable al caso la presunción contenida en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, toda vez que la firma Total Austral Sucursal Argentina - destinataria de los préstamos- no resulta ser un tercero frente a Total Lubricantes Argentina S.A., sino que ambas forman parte del "Grupo Total", ejerciendo la primeras de las sociedades mencionadas el control parcial (15,96%) de la segunda, siendo ambas controladas en forma indirecta por Total S.A. en un 100%.

Sobre el tema en cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Fiat Concord S.A. C/DGI" de fecha 06/03/12 y luego reafirmado en "Akapol S.A. c/DGI" de fecha 03/05/12 ha sostenido que *"... el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 - B.O. 5/1/77- y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 -B.O.31/12/73-; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad."*

"En efecto, como lo precisó este Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97). En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares "...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...", pues "...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118)".

"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."

En idéntico sentido se ha expedido más recientemente el Máximo Tribunal en la causa Petroquímica Río Tercero S.A. con fecha 14/07/15.

VIII. - Que en función de los precedentes anteriormente citado, y toda vez que en el caso de autos si bien la firma Total Lubricantes Sucursal Argentina resulta ser un tercero respecto a la aquí actora, lo cierto es que esta última resulta ser controlante y destinatario última de sus utilidades, dándose entonces el supuesto contemplado por el legislador para disparar la aplicación de la presunción contemplada en la Ley de Impuesto a las Ganancias, en tanto no demuestre que el préstamo fue en interés de la empresa, razón por la cual, corresponde rechazar los agravios de la recurrente sobre este punto.

En tales condiciones, la cuestión se desplaza ahora a la consideración de si las operaciones de marras responden a operaciones realizadas en interés de la empresa, o que sean consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, o deban considerarse generadoras de beneficios gravados. Tal como lo dicho la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en autos, "Mirror Holding S.R.L" (del 30/3/10), lo que se trata de determinar es si se presta dinero a terceros con el objeto de obtener ganancias gravadas dentro del giro de la empresa, o si se trata simplemente de una entrega de fondos o bienes, con un objetivo diferente, cualquiera fuera este. Y agregó en igual sentido, citando al fallo de la Sala IV de la misma Cámara recaído en la causa "Fiat Concord S.A". (de fecha 21/03/05), que *"...no resulta irrelevante demostrar que las operaciones hubieran sido realizadas en el interés de la empresa, el que no puede identificarse con el grupo económico, máxime cuando en numerosos preceptos de la ley del impuesto se prevé que, en principio las empresas vinculadas se deben comportar ante el Fisco como independientes a los fines de la determinación del gravamen".*

En esa dirección la actora acompañó pericial contable (-vide fs. 554/559), donde los expertos indicaron que: *"De acuerdo a lo que surge del punto V.b.3.i. del escrito de fecha 23 de mayo de 2008 presentado por Total Lubricantes Argentina Sociedad Anónima (en adelante "TLA), ésta poseía deudas en dólares, las cuales generaban un riesgo en el caso que el tipo de cambio de dicha moneda se incrementase… la Sociedad analizó cuatro alternativas tendientes a cubrir el mencionado riesgo, optando finalmente por aquella consistente en comprar divisas y prestarlas luego a una compañía vinculada. Nuestra tarea consistió en determinar si la alternativa elegida por TLA era la que representaba el menor costo al momento en que se tomó la decisión"*. Tras analizar los diferentes cursos de acción disponibles, los profesionales intervinientes afirmaron que *"…resulta razonable el análisis técnico que realizó el contribuyente…"*.

Asimismo, en dicho informe se agregó un Anexo en el cual se verificó la razonabilidad de los datos informados por la recurrente, relacionados con la tasa anual implícita que podría generar la firma de contratos futuros a las fechas en las que se otorgaron los préstamos cuestionados, a los efectos de convalidar el análisis de riesgo elaborado por la firma.

Por otra parte, se registró un importante aumento de ventas realizadas al Consorcio Yacimiento Área Cuenca Austral –del cual forma parte Total Austral Sucursal Argentina- si se comparan entre sí los importes consignados en los años 2002 y 2003 (ver este sentido el inciso a) del aludido informe).

De este modo, a entendimiento de quien suscribe, los préstamos efectuados a la empresa vinculada reportaron beneficios a la encartada, para quien representó un negocio del cual se obtuvo: a) una herramienta eficaz –si se la confronta con los instrumentos financieros de cobertura- para mitigar el riesgo que representaba las fluctuaciones en el tipo de cambio, toda vez la sociedad poseía deudas en dólares por importaciones y regalías necesarias para a llevar adelante su actividad; b) el cobro de un interés, el cual se presentaba como razonable en atención a las distintas opciones disponibles en ese momento; c) un mayor ingreso en las ventas impulsada por la inyección financiera realizada en favor de su vinculada, quien requería liquidez para el período fiscal 2002 –para ello sólo basta con observar el patrimonio neto negativo expuesto en el Balance General agregado a fs. 352 del Cuerpo Principal II-.

Nuestro Más Alto Tribunal en fallo de fecha 3/5/12 (in re "Akapol S.A."), consideró decisiva y excluyente la comprobación de que los préstamos estén relacionados con el giro comercial de la empresa y reporten un beneficio, para así concluir que fueron realizadas en interés de la sociedad, en los términos contemplados en el artículo 103 del decreto reglamentario de la ley del tributo.

Finalmente, cabe destacar que si bien para los períodos subsiguientes -2003 y 2004- los desembolsos reflejados en la contabilidad exceden el monto máximo considerado en el mutuo, lo cierto es que tal circunstancia no altera las condiciones de las operaciones ni el criterio aquí propiciado para el año 2002.

Por lo tanto, se concluye que no se dan en autos los requisitos previstos en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias para que proceda la aplicación de los intereses presuntos allí establecidos.

En consecuencia, voto por revocar las resoluciones apeladas, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del vocal preopinante.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la actora, con costas.

2°) Revocar las Resoluciones Nros. 09/2008 (DV DEOB) y 06/2009 (DV DEOB), con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 12:02:33 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:02:50 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:02:51 -03:00