

Impuesto A Las Ganancias Determinacion De Oficio

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio Se

confirma la resolución de la Dirección General Impositiva en cuanto determinó el impuesto a las ganancias por los ejercicios de dos años, ya que la actora no demostró que los fondos prestados a los accionistas respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, elemento que torna inaplicable la presunción contenida en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias. Buenos Aires, 26 de noviembre de 2015.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 161/165 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- resolvió: a) confirmar -con costas por su orden- la resolución n° 384/04, emitida por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios 1999 y 2000, con más sus intereses resarcitorios, y b) confirmar -con costas- la resolución n° 40/06, emitida por la dependencia mencionada, en cuanto aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido por los períodos señalados, de conformidad con el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). II.- Que para así decidir señaló las siguientes consideraciones: (i) La actora no demostró que los fondos prestados a los accionistas respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, elemento que tornaría inaplicable la presunción contenida en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias. (ii) La Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Fiat Concord SA?, pronunciamiento del 6 de marzo de 2012 señaló que ?el hecho de que la disposición de fondos se efectúe ...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?. (iii) El interés pactado por la entrega de fondos, equivalente a un 6% anual sobre el monto del crédito, se aleja manifiestamente de la tasa de interés con capitalización anual fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales para los períodos fiscales determinados que osciló entre un 15% y un 17%. III.- Que, disconformes, ambas partes interpusieron sendos recursos de apelación. IV.- Que a fs. 2/22 vta. del expediente agregado por cuerda obra el memorial de agravios de la actora, el que fue replicado a fs. 38/49 vta. de ese cuerpo. Señaló que la sentencia impugnada es arbitraria en tanto confirmó el ajuste fiscal sin hacer un mínimo examen de las pruebas producidas en autos y de la legislación aplicable, las que en su conjunto acreditan e indican que los préstamos fueron pactados en condiciones de mercado y, en consecuencia, las operaciones realizadas quedan excluidas de la aplicación de la presunción contenida en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias. Indicó que los préstamos efectuados no configuran una disposición de fondos en los términos previstos en el art. 73 de la ley del gravamen, toda vez que generaron beneficios gravados y, lo que es también relevante, el beneficio alcanzado es equivalente al que hubiera obtenido mediante la colocación de esos montos en un plazo fijo en un banco comercial. Arguyó que los créditos otorgados a sus accionistas le reportó una rentabilidad similar a la que pudo obtener por la colocación de esos fondos en el sector financiero, lo cual resulta suficiente para acreditar que las operaciones fueron realizadas en ?interés de la empresa?, máxime cuando la actividad de otorgar préstamos se encuentra comprendida en su objeto social. Sostuvo que resulta absurdo pretender que la responsable asuma riesgos irrazonables con sus excedentes temporales de fondos colocándolos en inversiones de mayor riesgo que le reporten mayores tasas o, en el supuesto en que decida tener una gestión racional de dichos fondos, tribute sobre una ganancia que no obtuvo ni era su intención obtener. Consideró que no procede la intimación de intereses resarcitorios liquidados por ser inconducente el ajuste fiscal practicado por la administración tributaria. Insistió en que no corresponde la aplicación de la multa prevista en el art. 45 de la ley 11.683. Al respecto, remarcó, en primer término, la nulidad de la resolución sancionatoria toda vez que el Fisco Nacional, tras el rechazo de la denuncia penal oportunamente interpuesta, por el impuesto y períodos en cuestión, nunca inició el procedimiento sumario correspondiente ni corrió vista de los cargos formulados, privando de ejercer su derecho de defensa, impidiendo efectuar el debido descargo. Por otra parte, apuntó que no se encuentran acreditados los elementos objetivo y subjetivo que tornan procedente la infracción por omisión de impuestos. Subsidiariamente, invocó la existencia de error excusable, causal eximente de responsabilidad. Destacó que su conducta se ajustó a una interpretación razonable de las normas de la ley del impuesto a las ganancias, de la jurisprudencia y de la doctrina aplicable al supuesto de autos. Dijo que en virtud de la complejidad y oscuridad que tiene la disposición de fondos a favor de terceros estipulada en el art. 73 en la doctrina y la jurisprudencia, y las dudas interpretativas que su tratamiento fiscal generan, surge claro que en la especie se verifica un caso de ?error de derecho no penal? perfectamente excusable y, como tal, eximente de responsabilidad. V.- Que a fs. 185 se tuvo por desistido al Fisco Nacional del recurso de apelación interpuesto a fs. 178 contra la sentencia de fs. 161/165 vta. VI.- Que en los términos en que quedó planteada

la cuestión, corresponde examinar la queja formulada por la parte actora. VII.- Que los agravios referentes a la determinación del impuesto a las ganancias no pueden prosperar. En efecto, en idéntico sentido al sostenido por el tribunal a quo, resulta aplicable al caso la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa ?Fiat Concord SA?, pronunciamiento del 6 de marzo de 2012, oportunidad en la que analizó la interpretación y alcance del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias. En lo pertinente, destacó que el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, ?no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros (...) puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria?. En tal entendimiento, cabe señalar que SUPERCEMENTO S.A.I.C., CAMINOS AUSTRALES S.A., y ARAGON S.A./CCI CONCESIONES S.A. constituyen terceros respecto de la contribuyente aunque esté integrada por esos mismos sujetos y sometida a la misma unidad de decisión, ya que esos datos no comportan aspectos necesarios para prescindir de la autonomía jurídica de cada una de los entes societarios implicados (esta sala, causa ?Agropecuaria KKHA TU S.A.?, pronunciamiento del 5 de agosto de 2014). Tampoco debe soslayarse, que el organismo fiscal constató que los préstamos que la actora realizaba a las empresas accionistas no fueron formalizados mediante contratos de mutuo y que la tasa del 6% anual que obtenía por dichas operaciones se alejaba ostensiblemente de la tasa de interés con capitalización anual fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales en los períodos aquí cuestionados, que fluctuaban entre un 14% y un 17%, como surge de las liquidaciones efectuadas por la diferencia de los intereses gravados (v. fs. 477/488 del Cpo. Ppal. III de los antecedentes administrativos). Por lo tanto, no es la falta de un beneficio gravado lo que procedió a impugnar el organismo recaudador, sino, por el contrario, que la tasa pactada en los préstamos otorgados a otras empresas resulta menor a la establecida en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias. Consecuentemente, dista de ajustarse a la realidad que se pretenda inducir, como lo sostuvo la actora, a realizar cierto tipo de operaciones, sino que, formalizada una determinada relación comercial, en el caso un mutuo, ella se corresponda con las previsiones legales a los fines de su tratamiento impositivo. Asimismo, debe señalarse que con la valoración de la modalidad comercial desarrollada por la contribuyente y sus accionistas y de la prueba rendida en autos tendiente a determinar la causa de la disposición de fondos y su contraprestación, el Tribunal Fiscal de la Nación no tuvo por acreditado que la operaciones realizadas se asimilaran a los beneficios que pudo obtener la actora por la colación de los fondos en una entidad financiera de plaza, de conformidad con el art. 73 de la ley del impuesto, motivo por el cual, atento el carácter limitado previsto por el legislador para el recurso que aquí se intenta (art. 86 de la ley 11.683), no corresponde apartarse de esa conclusión por no observarse que haya mediado error en la apreciación de los hechos que se hizo en la sentencia atacada (esta sala, causas ?ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI? y ?Junquera, Marta Aurora?, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente). Dadas las consideraciones expuestas en los párrafos que anteceden, y toda vez que no se observan circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, que habiliten la dispensa de los intereses resarcitorios liquidados (Fallos: 323:1315), corresponde su confirmación. En virtud de ello, corresponde rechazar los agravios de la actora y confirmar la resolución n° 384/04 en cuanto determinó el impuesto a las ganancias por los ejercicios 1999 y 2000, y sus accesorios, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ SE DECIDE. VIII.- Que los agravios relativos a la nulidad de la resolución n° 40/06 que aplicó una multa, con fundamento en el art. 45 de la ley 11.683, deben prosperar. Al respecto, cabe recordar que el Fisco Nacional mediante la resolución n° 192/04 procedió a conferir vista respecto del ajuste formulado en el impuesto a las ganancias por los ejercicios 1999 y 2000 y a instruir sumario por considerar que la conducta reprochada a la responsable encuadraba en las previsiones contenidas en los arts. 46 y 47, inc. c); sin embargo, en oportunidad de emitir la resolución determinativa n° 384/04 aquí cuestionada, expresamente dejó constancia del diferimiento de aplicar una sanción hasta el dictado de la sentencia judicial en sede penal, por imperio de las prescripciones del art. 20 de la ley 24.769. Desestimada la denuncia penal formulada por el Juzgado en lo Penal Tributario n° 1, pronunciamiento del 27 de abril de 2005, la administración fiscal procedió directamente a aplicar una sanción a la contribuyente por la presunta omisión en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1999 y 2000, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, con la emisión de la resolución n° 40/06, sin iniciar en forma previa el sumario correspondiente, de conformidad con las previsiones contenidas en el art. 70 y siguientes de la ley de procedimiento fiscal. Las circunstancias apuntadas resultan suficientes para advertir la vulneración del derecho de defensa de la actora, en la medida en que es claro -y admitido en la propia resolución que se impugna- que el cambio del encuadre infraccional encontró su motivación en lo decidido en la sentencia dictada en sede penal, y no en la defensa esgrimida por ésta en oportunidad de contestar el descargo, y, por lo tanto, en virtud de las circunstancias apuntadas, los argumentos defensivos bien pudieron ser otros (esta sala, causa ?Faur, María Regina?, pronunciamiento del 1° de septiembre de 2015). Por lo tanto, no se comparte la interpretación sostenida por el tribunal de origen en cuanto sostuvo que el art. 20 de la ley 24.769 sólo exige que la sentencia dictada en sede penal se encuentre firme a fin de que el organismo recaudador proceda a aplicar las sanciones, en tanto ello implica una afectación a la garantía de defensa en juicio y el debido proceso. Por otra parte, esa parece

ser la inteligencia que le otorgó el Fisco Nacional habida cuenta de que en el art. 5° de la resolución 384/04 -en la que difirió el tratamiento de la infracción- expresamente dispuso que "la sustanciación del correspondiente sumario y su resolución con relación a las sanciones que pudieran corresponderle, tendrá lugar una vez que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal" (el resaltado no obra en el original). En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar a los agravios de la actora y declarar la nulidad de la resolución n° 40/06 en cuanto aplicó una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, con costas, en ambas instancias, a la demandada vencida (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE. El Dr. Carlos Manuel Grecco integra esta sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. Fecha de firma: 26/11/2015 Firmado por: DO PICO - FACIO - lic. GRECCO, JUECES DE CAMARA Firmado por: HERNAN E. GERDING, SECRETARIO DE CAMARA 005521E