



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN



Universidad Nacional de Tucumán

Facultad de Ciencias Económicas

*Carrera de Posgrado: Especialización en
Tributación*

EXAMEN INTEGRAL FINAL

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación:
“Obrascon Huarte Lain S.A.” (Sala B, 23/12/21)
Intereses presuntos por disposiciones de fondos en
dólares

Alumno: Arcuri, Santiago Luis

PROLOGO

En el campo del Derecho Tributario, es frecuente la utilización de presunciones, ya sea para la construcción de la materia imponible, o para facilitar la prueba de su cuantía, o para valorar las conductas de los contribuyentes o responsables consideradas potencialmente disvaliosas o antijurídicas.

En efecto, la propia configuración del tributo nace de una presunción: el hecho o acto que constituirá luego el hecho imponible en la ley, es sí mismo una presunción de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Ciertamente, el legislador selecciona un hecho de la vida al que le asignará una consecuencia jurídica, que es la de contribuir a los gastos del Estado (tributar), pues presume que ese hecho es revelador de una capacidad económica de tal sujeto pasivo (contribuyente). El ideal de que los tributos capten la capacidad contributiva real de los ciudadanos es una importante guía en la elaboración de la legislación fiscal.-

De esta forma, el hecho imponible (hecho conocido) permite alcanzar el hecho desconocido (la capacidad contributiva) y asignarle una consecuencia jurídica: el tributo.

Sin embargo, aquello que el legislador selecciona de modo genérico como hecho imponible (renta, consumo, bienes) se enfrenta muchas veces no sólo con la pasividad del contribuyente, que no pone de manifiesto el hecho generador de la obligación tributaria cuando debiera hacerlo (a través de la Declaración Jurada), sino también a la multiplicidad de hechos y actos jurídicos que impiden ver con la claridad necesaria la configuración en la realidad del hecho previsto de manera genérica por el legislador. Ello obliga a perfilar el hecho imponible para que la norma permita descubrir aquellas manifestaciones de capacidad contributiva que generan el tributo, pero que permanecen ocultas o se muestran confusas.

Ante ello, el legislador acude a las presunciones.

En suma, las presunciones fiscales son herramientas legales que permiten determinar la existencia y magnitud de la obligación tributaria en sus distintos aspectos.

En cuanto al elemento objetivo la obligación tributaria, la presunción sirve para alcanzar, a partir de un hecho conocido, la verificación del aspecto material de la norma.

También es empleada para cuantificar la magnitud de la base imponible y del importe tributario a pagar, a partir de cálculos que permiten aproximarse a la base imponible real.

Y así en los demás elementos de la obligación tributaria y situaciones relacionadas (presunciones para fijar el momento de configuración del hecho imponible, para definir sujetos alcanzados, para determinar sanciones por incumplimientos, etc.).

En ese orden de ideas, un reciente fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, de fecha 23/12/2021, recaído en la causa “OBRASCON HUARTE LAIN S.A. s/ Recurso de Apelación-Impuesto a las Ganancias”¹, trajo nuevamente al tapete la discusión en torno a las presunciones tributarias, y en particular, la conocida como *Disposición de fondos en favor de terceros*.

El presente trabajo supone un pormenorizado análisis de la Sentencia de dicho Tribunal, a través del estudio de las diferentes características que presenta la disposición de fondos en favor de terceros como herramienta presuntiva de ganancia. Cabe dejar aclarado que no se pretende un estudio del instituto en cuestión en todos y cada uno de sus aspectos, sino que, a la luz del fallo antes mencionado y del análisis allí efectuado, ir examinando en profundidad aquellos elementos más conflictivos de la presunción y que han generado posturas enfrentadas en el campo doctrinal y jurisdiccional, tanto en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación (en adelante, TFN) como de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

¹ Autos: “OBRASCON HUARTE LAIN S.A. s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 36.697-I, TFN Sala “B”.

(en adelante CNCAF) y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, CSJN).

Dicho análisis supone necesariamente hacer algunos esbozos sobre el origen y naturaleza de tal herramienta, para así, con posterioridad, adentrarnos en el estudio de los requisitos y configuración del régimen legal, deteniéndonos en los puntos neurálgicos sobre los cuales ha girado y continua girando en la actualidad la discusión: “el carácter de tercero” y el significado de “interés de la empresa”, términos contemplados en la norma y tratados en el fallo en cuestión.

La temática señalada que adquiere relevancia cuando nos encontramos frente a conjuntos económicos. En la actualidad, no hay dudas de que gran parte de la economía se encuentra concentrada en empresas que forman parte de grupos multinacionales o que conforman, junto con otras sociedades del país, grupos nacionales o internos. Partiendo de esta realidad, la materia imponible también fue adaptándose a estas formas de concentración, evolucionando en sus aspectos normativos, doctrinarios y jurisprudenciales. Y es precisamente esa evolución desde la óptica de la disposición de fondos la que nos proponemos abordar.

CAPITULO I

ANTECEDENTES Y ASPECTOS CONCEPTUALES

1. Origen. Antecedentes

Mediante la sanción de la Ley 23.260 (B.O. 11/10/1985), se incorporó en el texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG) el instituto bajo análisis, en el artículo 73 (t.o. 1997), en el cual se expresó lo siguiente:

"Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso 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 OCHO PORCIENTO (8%) anual, el importe que resulte mayor"

Con anterioridad a la sanción de la citada Ley 23.260, existía un vacío legal sobre la regulación de este tipo de rentas dentro de la tercera categoría. Distinta era la situación de las rentas de la segunda categoría donde ya regía la presunción (artículo 48), y de las rentas de la primera categoría, donde la vieja ley de impuestos a los réditos preveía la gravabilidad del valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

El principal objetivo de la incorporación fue la de evitar reducir la base imponible del tributo mediante la entrega de bienes o fondos a terceros originados en operaciones no vinculadas con la actividad principal del ente y sin obtener retribución a cambio. En resumen, evitar maniobras elusivas o evasivas por parte de los

contribuyentes era la premisa que había generado la incorporación de tal presunción al texto legal².

Ciertamente, en el mensaje de elevación del proyecto de la ley al Congreso de la Nación por parte del Poder Ejecutivo se había expresado lo siguiente:

“En virtud de la modalidad de imposición propuesta, la doble imposición económica sobre utilidades distribuidas, aunque atenuada, subsiste; situación que puede inducir a la retención de utilidades por parte de sociedades cerradas cuyos accionistas tengan altos niveles de ingresos, con el objeto de canalizarlos luego hacia los segundos por vías que no supongan para los mismos una imposición adicional. A efectos de restringir dicha posibilidad, se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses, o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal”³.

En ese sentido, la jurisprudencia sentenció: “Cabe destacar que la señalada (se refiere a la norma en cuestión) es una entre las varias presunciones que aparecen en la LIG (vgr., arts. 37, 46, 48 y 57, entre otros) para dar solución a situaciones susceptibles de generar modalidades elusivas ante el silencio normativo en ciertos casos, como el de la disposición de los entes sociales, dando lugar a la regulación que introdujo fondos la ley 23260”⁴.

Por otro lado, otra de las finalidades procuradas con la incorporación del mencionado artículo 73 (hoy 76), estuvo directamente relacionada con las normas sobre ajuste por inflación. Cabe recordar que mediante la ley 23.260 se introdujo el

² Se sostenía que “...una forma elusiva de reducir la gravabilidad de los intereses de las colocaciones financieras era el retiro por parte de los accionistas de fondos a principios de mes, su colocación a plazo fijo a título personal y la restitución a la sociedad antes que finalice el mes. De esta forma, no se generaba ajuste dinámico en cabeza de la empresa y los intereses resultaban exentos por corresponder a personas físicas” (MORENO, Carolina, “La disposición de fondos y bienes a favor de terceros. Un repaso teórico-práctico”, Consultor Tributario, Errepar, 2013).

³ Mensaje N° 662, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación (04/09/85).

⁴ “*Muscariello Hnos. SA*”, TFN Sala D (22/02/2000).

denominado ajuste por inflación "dinámico" en reemplazo del anterior método estático dispuesto por la ley 21.894 (B.O. 01/11/1978).

Mediante la aplicación de intereses presuntos a las disposiciones de fondos por parte de los sujetos obligados a practicar el ajuste por inflación, se buscaba evitar todas aquellas maniobras tendientes a reducir la efectiva incidencia del "ajuste dinámico" o para minimizar la carga del gravamen. El retiro de fondos por parte de socios generaba un ajuste dinámico positivo desde el mes del referido pago de dividendos o retiro de fondos. Con el fin de evitar estos ajustes, las empresas retiraban los fondos a principios de mes, los colocaba en entidades bancarias a nombre de socios o accionistas (cuyos intereses estaban exentos) y los restituían antes del cierre del mes. De este modo, como a los fines de los ajustes dinámicos positivos se tomaban las operaciones agrupadas por mes calendario, ningún efecto se traducía en cabeza de la empresa.

En la actualidad, como consecuencia del fenómeno de la concentración de empresas, la norma se ha convertido en un obstáculo difícil de sortear al momento de optimizar los recursos financieros de empresas que conforman un grupo económico.

2. Texto vigente

La disposición de fondos o bienes a favor de terceros introducido como art. 73 se encuentra – en la actualidad⁵ – contemplada en el art. 76⁶, el cual dispone:

ARTÍCULO 76.- Toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53⁷, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada que será determinada conforme los siguientes parámetros:

⁵ Mayo 2022.

⁶ Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 (Decreto N° 824/2019).

⁷ Ex. Art. 49 de la LIG.

a) En el caso de disposición de fondos, se presumirá un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda.

b) Respecto de las disposiciones de bienes, se presumirá una ganancia equivalente al OCHO POR CIENTO (8 %) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y al VEINTE POR CIENTO (20 %) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.

Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de esta presunción.

Las disposiciones precedentes no se aplicarán en los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 16 o en el artículo 50.

Por su parte, el art. 169 del Decreto Reglamentario⁸, a los efectos de aplicar el art. 76, expresa:

ARTÍCULO 169.- A efectos de la aplicación del artículo 76 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos, y sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de ganancias gravadas.

Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos

⁸ Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 (Decreto Nº 862/19). Antes del texto ordenado, correspondía en numeración al art. 103.

de vigilancia, así como a los socios administradores, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente. De excederse tales importes y tratándose de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia que no sean los sujetos comprendidos en el inciso f) del primer párrafo del artículo 50 de la ley, será de aplicación lo dispuesto en este artículo.

En el caso de disposición de fondos, la presunción del inciso a) del primer párrafo del artículo 76 de la ley se determinará con base en el costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA, que publique el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos.

En el caso de disposiciones de bienes, al importe total de ganancia presunta determinado con base en los porcentajes expresados en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley, se le restarán los importes que el tercero haya pagado en el mismo período fiscal con motivo del uso o goce de los bienes dispuestos.

Los porcentajes a que se refiere dicho inciso b) se calcularán sobre el valor de plaza del bien respectivo determinado, por primera vez, a la fecha de la respectiva disposición y, posteriormente, al inicio de cada ejercicio fiscal durante el transcurso de la disposición. El valor de plaza del bien deberá surgir, en el caso de inmuebles, de una constancia emitida y suscripta por un corredor público inmobiliario matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, pudiendo suplirse por la emitida por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional o Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Tratándose de bienes muebles el valor deberá surgir de un informe de valuador independiente, en los términos del artículo 284 de la Ley N° 27.430. Las entidades u organismos que otorgan y ejercen el control de la matrícula de profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS el listado de los referidos profesionales en los términos que esta última determine. La imputación de intereses y ganancias, presuntos, dispuesta por el primer párrafo del artículo 76 de la ley, cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del préstamo respectivo con más los intereses y ganancias, devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva.

La imputación de intereses y ganancias presuntos no procederá cuando la disposición de fondos o bienes se hubiera efectuado aplicando tasas o ganancias inferiores a las previstas en el tercer párrafo del presente artículo y en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley, respectivamente, y pudiera demostrarse que las operaciones de disposición fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes. A tales efectos, la empresa deberá presentar, en los términos y con los requisitos que disponga la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, un informe suscrito por contador público independiente en el que se detallen, dependiendo de la operación de que se trate, las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones.

Tampoco procederá la imputación a que se refiere el párrafo anterior en los casos de las transacciones contempladas en el tercer párrafo del artículo 16 de la ley, así como en las actividades en que intervenga un establecimiento permanente conforme lo previsto en su cuarto párrafo.

En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 50 de la ley, serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos, en la medida que éstos superen el monto de las utilidades acumuladas que menciona el segundo párrafo de aquel artículo.

En el supuesto que la disposición de fondos o bienes de que trata este artículo suponga una liberalidad de las contempladas en inciso i) del artículo 92 de la ley, el importe de los fondos o el valor impositivo de los bienes dispuestos, no serán

deducibles a efectos de la liquidación del impuesto, por parte de la empresa que efectuó la disposición, no dando lugar al cómputo de intereses y ganancias presuntos.

Como vemos, el legislador ha incluido en la ley del Impuesto a las Ganancias una presunción, que no admite prueba en contrario, en la cual toda transacción que implique una disposición de fondos o bienes a favor de terceros, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa y en tanto no generen un beneficio alcanzado por el impuesto, devengará una ganancia gravada (intereses presuntos) en cabeza del ente que ponga a disposición los fondos o bienes.

3. Naturaleza jurídica

Tradicionalmente se define el término presunción en su sentido general como la “aceptación de un hecho del que no se tiene prueba y que se infiere de otro hecho demostrado”. Ella surge de un razonamiento mediante el cual, partiendo de un hecho determinado de existencia cierta – denominado indicio – se infiere un hecho desconocido que se desea probar. La técnica presuntiva debe respetar la regla que exige que el enlace entre el hecho base y el hecho inferido responda a los cánones de la lógica y la normalidad.

Modernamente se ha definido a las presunciones como un juicio hecho por la ley o por el hombre acerca de la verdad de una cosa mediante la consecuencia deducida por otra⁹.

En síntesis, es una operación a partir de la cual es posible trascender de un hecho conocido a un hecho desconocido de existencia probable.

La generalidad de la doctrina ha clasificado a las presunciones en dos grandes categorías, presunciones legales (*iuris*) y presunciones simples (*hominis*) según las establezca la ley o sean producto de las deducciones hechas por el juez. Cuando el

⁹ POTHIER, Robert Joseph, “Tratado de las Obligaciones”, Nabu Press, 2014.

legislador es el sujeto que realiza el enlace se estará ante una **presunción legal**, en esta clasificación, es el legislador quien determina previamente y con carácter general el enlace de la presunción y ordena que se dé por existente el hecho presumido cuando se haya acreditado el hecho base. Por su parte, cuando el enlace lo realiza el juez se estará ante una **presunción simple**. En este caso, es el propio juez el que se encarga de determinar el enlace en cada caso concreto. Las presunciones simples son las que hace el juez fundándose en los hechos que aparecen acreditados en el proceso. Es un razonamiento probatorio que permite al juez dar por probado un hecho cuando es posible inferir su existencia de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas, siempre que medie entre ambos un nexo lógico.

En otras palabras, las presunciones simples se construyen a partir de los indicios que toma el juzgador para la apreciación e interpretación de los hechos probados en su conexión con los hechos presumidos. Las presunciones simples no son proporciones normativas, sino más bien argumentos y operaciones lógicas que permiten al operador jurídico crear la convicción sobre determinado hecho. Las presunciones legales, en cambio, son aquellas que se encuentran previstas en una norma legal; aquí es el legislador quien brinda la solución frente al acaecimiento de un hecho.

Detengámonos en las Presunciones legales, es decir, en aquellas fijadas por el legislador, teniendo en cuenta que, según el orden normal de la naturaleza, de ciertos hechos derivan determinados efectos, y entonces, por razones de orden público vinculadas al régimen jurídico. En estos supuestos el legislador hace el razonamiento y establece la presunción, pero a condición de que se pruebe el hecho en que ella se funda. Por lo tanto, constan de los mismos elementos que las presunciones simples: Un hecho que sirve de antecedente, un razonamiento y un hecho que se presume.

A su vez, las presunciones legales, se pueden clasificar en:

Presunciones Absolutas ("juris et de jure") no admiten prueba en contrario. Ellas no constituyen en esencia un medio de prueba, sino que excluyen la prueba de un

hecho considerándolo verdadero. El hecho presumido se tendrá por cierto, cuando se acredite el que le sirve de antecedente.

Presunciones Relativas ("juris tantum") son aquellas que permiten producción de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien pretenda desvirtuarlas.

En las Presunciones Relativas hay una inversión de la carga de la prueba, a contrario de lo que sucede en las presunciones absolutas que no lo admite. En las presunciones legales absolutas, la relación entre hecho base y hecho inferido es asumida como cierta e inexorable, con carácter de verdad legal. Aquí, la inadmisibilidad de prueba en contra se constituye en un recaudo del legislador para reforzar sus efectos.

Por otro lado, y con relación a las ficciones, instituto distinto al de las presunciones, la vinculación entre el antecedente y el consecuente normativo no responde a la realidad, convirtiéndose así en una invención o creación jurídica que afirma lo que racionalmente no podría sostenerse.

De esta forma, mientras en las presunciones se exige un mínimo de prueba, existencia del indicio, que permitirá tener por configurado el antecedente normativo, en las ficciones resultan operativas desde el momento mismo del acaecimiento del hecho jurídico previsto.

Se ha señalado que las presunciones, sobre todo las absolutas, no deben confundirse con las ficciones. La distinción la encontramos en la regla de probabilidad entre el hecho conocido y el presumido. En el caso de la ficción, la regla crea el hecho a partir de otro sin considerar la existencia o no de un nexo de causalidad de probabilidad de existencia entre uno y otro. Como se dice, la ficción es una mentira técnica¹⁰.-

La confusión entre presunciones y ficciones puede venir del lado de las presunciones absolutas, pues en ambas el resultado no admite prueba en contrario.

¹⁰ VON IHERING, "El espíritu del derecho romano en las diferentes fases de su desarrollo", E. Príncipe, Madrid, 1891.

Pero en la ficción no existe relación entre el hecho conocido y el desconocido. El legislador crea una solución práctica para hacer posible la aplicación de la norma cuando no tiene otros medios para hacer efectiva la norma.

Expuesto lo anterior, claramente la figura contenida en el artículo 76 de la LIG constituye una presunción legal que no admite prueba en contrario (presunciones legales absolutas), debido a que se requiere para tener por configurado el hecho inferido, que se encuentre previamente acreditado el hecho base, a partir del cual la norma conforma el esquema presuntivo sin admitir prueba en contrario.

Del propio texto legal podemos extraer las siguientes definiciones:

Hecho base: Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 53, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa.

Hecho inferido: una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual.

En razón de lo anteriormente explicado, la figura contemplada en el artículo 76 de la ley del gravamen no constituye una ficción, puesto que el hecho inferido es producto de una consecuencia real y lógica en el curso normal de los negocios de los sujetos alcanzados la figura legal, en definitiva, se trata de un hecho probable.

Por lo tanto, es esencial que el Fisco acredite debidamente el hecho base o indicio, a partir del cual la norma da origen al esquema presuntivo; caso contrario, arribaría a conclusiones erróneas (sin perjuicio de que su razonamiento no encuadraría en la figura del artículo analizado) con el perjuicio de afectar derechos y garantías constitucionales de aplicación a la materia: legalidad, razonabilidad y capacidad contributiva.

No debemos de olvidar que cualquiera sea la naturaleza de la presunción – simple o legal – debe existir, por parte de la administración tributaria, una tarea

esencial, cual es la de establecer el indicio en forma real y concreta, lo que significa que debe ser sólido y probado, ya que, si no fuera así, estaría estableciendo una presunción sobre otra presunción.

CAPITULO II

EL FALLO “OBRASCON HUARTE LAIN S.A.”

1. Hechos

Resumidamente, podemos decir que la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (en adelante, AFIP-DGI) sometió a proceso de fiscalización a la firma OBRASCON HUARTE LAIN S.A. (en adelante, OHL). Como resultado de dichas actuaciones, se verificó la real situación de la firma frente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2017, constatándose – a criterio del organismo fiscal – que la firma en cuestión había omitido declarar intereses presuntos por disposición de fondos a favor de tercero. Se determinó la existencia de movimientos de fondos de la sucursal argentina de OHL con filiales en otros países (puntualmente Chile, Argelia y Uruguay), operatorias que se encuadraron en el art. 73 LIG (TO 1997) y en el art. 103 del Decreto Reglamentario. Así, se procedió a la liquidación pertinente con fundamento en dichas normas.

Frente a ello, en el descargo, la firma OHL argumentó que dichos movimientos, o bien obedecían a gastos pagados por adelantado por cuenta de las filiales (Chile y Argelia), o bien a aportes realizados para solventar gastos operativos de una sucursal de reciente creación (Uruguay).

Se expuso que OHL casa matriz, para aprovechar las ventajas competitivas del personal contratado en Argentina decidió ordenar a la filial argentina que contrate determinado personal especializado para luego éste desarrolle su actividad en Chile y en Argelia, procediendo la sucursal argentina a liquidar las remuneraciones de los profesionales contratados y habilitándola a recuperar de las sucursales donde estos presten servicios los gastos incurridos por cuenta de ellas. En el caso de la filial uruguaya, la casa matriz ordenó a la filial argentina que gire los fondos necesarios para cubrir los gastos de mantenimiento de la misma hasta tanto estuviera en capacidad de

generar fondos en ese país y comenzara devolver los gastos incurridos por cuenta de ella.

En suma, que se trataba de movimientos de fondos dentro del grupo económico y en interés del mismo. Se sostuvo que se encontraba más que acreditado la vinculación económica entre la sociedad española Obrascon Huarte Lain S.A. domiciliada en España (casa matriz) y Obrascon Huarte Lain S.A. – Sucursal Argentina, Obrascon Huarte Lain S.A. Agencia Chile y Obrascon Huarte Lain Argelia, constituidas todas como sucursales de la matriz española.

En otras palabras, concluyó que, por tratarse de movimientos financieros entre sucursales pertenecientes a la misma casa matriz, no se podía afirmar que dichas sucursales sean terceros en los términos de la presunción legal. Por otro lado, se sostuvo que todo se había hecho en interés del grupo económico. Por lo que no se cumplía con los requisitos que disparan la presunción del mencionado art. 73.-

Por su parte, OHL expuso su disconformidad con la tasa aplicada sobre deudas en dólares pretendida por el Fisco para calcular los intereses presuntos, exponiendo que o bien se tomaba tasas internacionales sobre montos en moneda extranjera o se tomaba la tasa pretendida por el Fisco sobre montos que no incluyan incrementos por diferencias de cambio. Ello daría coherencia al cálculo en consonancia con el principio de razonabilidad que – a su criterio – nunca debe ser dejado de lado en una determinación de oficio, y más aún si esa determinación se realiza sobre base presunta.

2. La Resolución determinativa

Por Resolución D.R.R.II – D.R.P. Nº 202/2012 de la AFIP DGI, del 27/08/2012, se desestimaron las defensas de OHL, y, confirmando el actuar de la administración, se determinó impuesto.

Interesa destacar que la Resolución expuso que más allá de las relaciones existentes entre las sucursales de OHL, éstas revisten el carácter de terceros entre sí,

habida cuenta que cada sociedad de capital o persona física tiene su personalidad propia, es decir, cada una es un sujeto de derecho perfectamente individualizado y esencialmente distinto de los restantes, y es un sujeto directo del impuesto como persona de existencia real o ideal, por cuanto la ley no legisla en forma específica para conjuntos económicos sino que cita como responsables ante el impuesto a las personas físicas y jurídicas.

Se agregó que cuando la LIG alude a operaciones realizadas en “interés 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. Así, con relación al argumento de OHL de que no se debitaron cargos adicionales por parte de ella hacia las otras filiales, consideró la Resolución de que no se vislumbraba cuál había sido el beneficio o interés propio derivado de operar otorgando préstamos, sin obtener a cambio ninguna contraprestación. Por lo que se rechazó lo alegado sobre que la operatoria responde a intereses del grupo económico.

Finalmente, con relación a la disconformidad sobre la tas aplicada sobre deudas en dólares, se expuso que el tema ya había sido analizado en la reunión del Grupo de Enlace AFIP-DGI/Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de fecha 22/11/2006.

3. El tema *decidendum* del fallo del TFN

Frente a la mencionada Resolución, OHL interpuso recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pero circunscribiendo su petición solo al saldo deudor habido con la sucursal uruguaya, recayendo el trámite en la Sala B del mencionado tribunal.

Puestos los autos para resolver, el Tribunal dictó Sentencia en fecha 23/12/2021.

Al momento de resolver, la Sentencia del TFN circunscribió el caso en dos ejes temáticos:

- El primero, si correspondía aplicar al saldo deudor existente en el ejercicio fiscal 2007 entre la firma OHL y su sucursal uruguaya integrantes del mismo conjunto económico, las disposiciones de fondos a favor de terceros en los términos del citado art. 73 LIG y el art. 103 de su DR.
- El segundo, y en caso afirmativo del anterior, si era correcto el mecanismo de liquidación utilizado por el Fisco Nacional, a los efectos de calcular los intereses presuntos teniendo en cuenta la naturaleza de la moneda empleada en las operaciones (moneda extranjera).

El primero de los ejes se vincula con la configuración o no de la presunción, a partir de la acreditación del cumplimiento de los requisitos necesarios para que se configure la misma.

El segundo de los ejes, si bien discutió sobre el cálculo de los intereses presuntos cuando se trataba de operaciones en moneda extranjera, considero que ha perdido actualidad por las incorporaciones y modificaciones que ha sufrido el art. 73 (actual 76 TO 2019).

En efecto, cabe recordar que las remisiones de fondos a filiales hechas por OHL se efectuaron en moneda extranjera. Así, en cuanto a las normas específicas sobre disposición de fondos, vigentes al momento de las operaciones en cuestión, nada especificaban respecto de las disposiciones en moneda extranjera, a diferencia de lo que sucede con la actual redacción, producto de las modificaciones introducidas por la ley Nº 27.430 (art. 73) y en el Decreto Reglamentario (art. 103).

Ambos ejes temáticos serán abordados a continuación, determinándose en cada caso la solución dispuesta en el fallo.

CAPITULO III

CONFIGURACION DE LA PRESUNCION

1. Los requisitos básicos

El art. 76 de la LIG dispone que toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del art. 53, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, un negocio oneroso y generador de una renta gravada.

La presunción es "jure et de jure", o sea, que no admite prueba en contrario.

Ahora bien, tanto la doctrina, la jurisprudencia, como la propia sentencia en análisis, son coincidentes en expresar que para aplicar la presunción se debe cumplir en forma concurrente con los siguientes elementos:

- 1) Que exista disposición de fondos (o bienes) a favor de un tercero.
- 2) Que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido en el inc. a) del art. 53 de la ley del Impuesto a las Ganancias.
- 3) Que esas operaciones no sean realizadas en interés de la empresa.

Analizaremos a continuación qué comprende cada uno de estos requisitos y las discusiones que se han generado en torno a ellos.

2. Disposición de fondos a favor de un tercero

2.1. Concepto de Disposición

La definición del concepto "disposición de fondos (o bienes)" la encontramos en el art. 169 del Decreto Reglamentario, en donde se establece que el mismo queda configurado cuando se entreguen en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, o que deban considerarse generadoras de beneficios gravados.

El alcance del término disposición supone que verdaderamente haya existido en la realidad de los hechos un movimiento de fondos (o bienes), y que éstos permanecen en cabeza de la sociedad; que no exista una transferencia.

2.2. Tercero

2.2.1. Problemática de su delimitación

Con relación a la exigencia de que la disposición sea en favor de terceros, pareciera que no habría mucha dificultad en determinar el alcance, toda vez que tercero se refiere a un sujeto distinto a quien efectúa la disposición. Sin embargo, la técnica legislativa utilizada en la redacción de las normas aplicables, sobre todo en el Decreto Reglamentario al emplear términos como “empresa”, ha generado interpretaciones disímiles en la delimitación del concepto de “tercero”.

Ciertamente, la clara línea demarcadora entre sujeto comprendido y tercero comienza a esfumarse cuando nos encontramos con sujetos comprendidos que forman parte de conjuntos o grupos económicos o que se trata de operaciones entre empresas vinculadas. Y esta situación constituye una de las cuestiones que mayores controversias ha generado en los últimos tiempos entre el fisco y los contribuyentes, a la hora de determinar la aplicación de la presunción en cuestión y fundamentalmente si nos encontramos o no en presencia de terceros.

2.2.2. Conjuntos o Grupos Económicos

En un intento de definición general, Halperín¹¹ señala que "el grupo económico es un conjunto de sociedades unidas por vínculos jurídicos muy diversos, y sus integrantes están coordinados y a veces jerarquizados (esto es, subordinados) a quienes tienen un poder dominante".

¹¹ HALPERIN, Isaac, “Sociedades Anónimas”, Depalma, 1998.

A su vez, Aguirre Lanari¹² sostiene que el grupo societario se configura cuando una empresa se estructura sobre la base de varias sociedades cada una con su administración formalmente independiente pero sujetas a una dirección unificada, sociedades que procuran un beneficio en común pero sin asumir una responsabilidad en común.

No obstante, y dada la complejidad del tema, creemos que es sumamente difícil definir esta figura en pocas líneas, siendo más apropiada la caracterización propuesta por García¹³, para quien la conformación del conjunto económico se perfeccionará en tanto se tengan en cuenta las distintas formas de concentración societaria:

- Participaciones financieras: Cuando el poder de decisión surge y se mantiene por el dominio que tiene una sociedad sobre otras en virtud de la posesión de las acciones de éstas, sea que haya fundado las subsidiarias o haya adquirido las acciones de las mismas. Esta modalidad se presenta también en los casos en que el conjunto de las acciones pertenece a una persona física que ejerce el poder de decisión sobre distintas sociedades. Coincidimos con el autor que debería determinarse, como una cuestión esencial, el porcentaje de acciones emitidas por una sociedad que, como mínimo, debe poseer otra para que esta domine a la primera y exista la figura del grupo de sociedades.

Asimismo, la regulación del derecho del voto conferido por la acción a su titular, si este puede ser o no plural, forma de contar y constituir mayorías, etc.

De todos modos, señala que este análisis se complica aún más si las participaciones financieras son indirectas o hasta recíprocas, cuando estas últimas son permitidas.

- Vinculaciones contractuales entre empresas: En estos casos la definición es más difusa. Por ejemplo, una sociedad puede dominar a otra en condiciones tales que el poder de decisión resulte unificado. No se analizan aquellos contratos que no tienen

¹² AGUIRRE LANARI Juan Ramón, "El Grupo Societario", Academia Nacional de Derecho, 2000.

¹³ GARCÍA Fernando, "Imposición sobre los Grupos de Sociedades", Informe como Relator Argentino en el 58 Congreso International Fiscal Association, Viena, Septiembre de 2004.

por finalidad el dominio explícito de una de las partes, aunque en los hechos pueden generar tal dominio, por ejemplo, contratos de préstamo, concesión de licencias, prestación de asistencia técnica, de distribución exclusiva, etc. En cambio, corresponde considerar aquellos acuerdos que como manifestaciones de voluntad tienen como finalidad explícita el control de una de las partes, por ejemplo, contrato de management, o el contrato de dominio en cuya virtud una sociedad por acciones somete su propia dirección a otra empresa.

Por su parte, la jurisprudencia también ha aportado elementos para su delimitación.

Así, se sostuvo que existe conjunto económico cuando un grupo central opera a través de diversas sociedades, a las que domina de tal manera que la voluntad de éstas no se expresa a través de los propios directores, sino del conjunto central.

En material fiscal, la Cámara de Apelaciones de Rosario, en el caso “Samper”¹⁴, sostuvo que a fin de juzgar la existencia de conjunto económico entre adquirente y transmitente, debía considerarse si había identidad de gran parte de capital, identidad de medios de producción e identidad de objeto.

En una aplicación mucho más puntual, para un caso de facturas apócrifas, el Tribunal Fiscal de la Nación, en autos “M.A. Indavere S.A.”¹⁵, sostuvo que existente una unidad económica entre la actora y sus proveedoras, según “los argumentos colectados por la inspección tales como unidad de domicilio, integración de miembros de la actora en sociedades proveedoras a las que se impugnan las facturas, fecha de iniciación de actividades común a alguna de ellas”.

Ahora bien, resulta imprescindible diferenciar los alcances de vinculación y conjunto.

¹⁴ Fallo citado por KRAUSE MURGUIONDO, Gustavo; “La reorganización de sociedades o fondos de comercio en el Impuesto a los Réditos”; Impuestos, Doctrinas Fundamentales 1942- 2002; Pag.310

¹⁵ “M.A. Indavere S.A.”, TFN, Sala B, 09/04/2003.

Al respecto, se ha expuesto que el concepto “vinculación económica” tiene un sentido más amplio que el término "unidad" o "conjunto económico", infiriéndose así que la primera puede darse aún sin existir un nexo jurídico de subordinación orgánica. Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁶, amplió el concepto, sosteniendo que para determinar el vínculo económico hay que tener en cuenta las formas generalmente admitidas como manifestación de la existencia del mismo, como la propiedad del capital, la subordinación orgánica y los convenios de integración, sin perjuicio de las medidas que se considere adecuado exigir en mérito a las particularidades de cada caso.

Por lo tanto, podemos concluir que el conjunto económico es una forma de vinculación económica, siendo esta última el “género” y el primero la “especie”.

2.2.3. Teorías

Ahora bien, tanto en doctrina como en la jurisprudencia se han perfilado dos teorías claramente contrapuestas, a la hora de determinar la existencia o no de tercero en los casos de empresas que forman parte de grupos económicos:

- Teoría basada en el principio de realidad económica: niega la existencia de “tercero” en las empresas que conforman un grupo económico, y, por lo tanto, no corresponde aplicar la presunción.
- Teoría basada en el principio de independencia jurídica-impositiva: sostienen que, si las empresas intervinientes gozan de esa independencia, la presunción será aplicable en la medida que la disposición de fondos no se vincule con el interés de la empresa disponente.

a) Teoría basada en el principio de la realidad económica

El principio de la realidad económica parte de la premisa según la cual en la interpretación de las leyes impositivas deberán tenerse en cuenta su finalidad, su

¹⁶ “Eduardo Loussinian SACIFIA (hoy Sudamerica de Intercambio SA)”, CSJN, 02/09/1983.

significación económica y la evolución de las circunstancias¹⁷. Se originó con la intención de desterrar la idea que el Derecho Tributario era de excepción y que, por tanto, merecía ser interpretado restrictivamente.

Fue elaborada con un fin práctico, para que los jueces pudieran apartarse del formalismo conceptual y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran la legislación tributaria según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquellas, para que la norma financiera cumpliera la función prevista.

Nuestra legislación tiene incorporado tales conceptos en los arts. 1 y 2 de la Ley 11.683. La primera de las normas contiene dos premisas: que en la interpretación de las normas tributarias se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica; y que debe estarse a los conceptos específicos de las leyes impositivas y únicamente cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de ellos, podrá recurrirse a los del derecho privado. La segunda de las normas manda tener en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes, prescindiendo de las formas o estructuras jurídicas.

Nuestros tribunales han aplicado numerosas veces esta doctrina en distintos supuestos, destacado su importancia¹⁸.

Precisamente varios de esos fallos han ido sembrando la idea que aquellas sociedades que conformaban un grupo societario debieron ser tratadas, a los fines fiscales, como una unidad echando mano a la realidad económica.

Así en la causa “Parke Davis”¹⁹, en donde el Máximo Tribunal sostuvo que “no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente

¹⁷ Su origen en Alemania lo encontramos plasmado en el art. 1 inc. 2 de la Ley de adaptación impositiva de Alemania que disponía: “debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales.

¹⁸ “Duhalde”, CSJN, 20/08/1948; “Atkinsons”, CSJN, 24/05/1957; “Huarte”, CSJN, 19/05/1961; entre numerosos otros.

¹⁹ “Parke Davis y Compañía de Argentina SAIC”, CSJN, 31/07/1973.

delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local. Pero tales datos, asentados en los principios del derecho común en materia de sociedades, no son óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquella y su comunidad de intereses por medio de la significación económica de los hechos examinados ... a pesar de su aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encuentra sin lugar a dudas en relación orgánica de dependencia con la sociedad foránea...”.

Luego, en el caso “Mellor Goodwin”²⁰, la Corte sostuvo que “acreditada la relación de sujeción o conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones ... la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas que constituyen su base material impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y de la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente la vinculan”.

Finalmente, en la causa “Kelloggs”²¹, la cuestión versaba acerca de si resultaba pertinente realizar la liquidación y presentación de las declaraciones juradas sobre la base de considerar un único contribuyente a todo el conjunto económico interno e internacional que también era integrado en el país por Kelloggs Sales de Argentina. En dicha ocasión se resolvió que “la consagración del principio de realidad económica admite el proceder de la actora, que reformuló sus declaraciones juradas conforme a la teoría del conjunto económico, como consecuencia de la actitud del Fisco que le impuso dicho temperamento en su relación con la casa matriz del exterior; a igual tratamiento tiene derecho en el ámbito interno respecto de Kelloggs Sales, sucursal argentina, con la que se halle asimismo vinculada por efecto de la reconocida existencia de conjunto económico”.

Sobre esta línea de pensamiento, y en materia de disposición de fondos, se construyó la Teoría de realidad económica en virtud de la cual se sostenía que los mutuos entre empresas fuertemente vinculadas no generaban la presunción del art.

²⁰ “Mellor Goodwin SAClyF”, CSJN, 18/10/1973.

²¹ “Kelloggs Co. Argentina SAClyF”, CSJN, 26/02/1985.

76 (ex 73) de la LIG, toda vez que faltaba la concurrencia de un elemento esencial: la presencia de un tercero.

Así, entre los primeros pronunciamientos enrolados en la presente teoría, podemos citar:

“Fiat Concord S.A.”²²: en este caso en la citada empresa existían saldos en el rubro denominado "Otros créditos del activo corriente", correspondiente a las cuentas "Préstamos. Sociedades. Artículo 33 de la ley 19550", que tenían como destinataria a Fiat Argentina SA, sociedad controlante de la primera. Resulta claro por los elementos aportados como prueba, que ambas empresas forman parte de un grupo económico. El Tribunal, haciendo referencia al texto del artículo 73 de la ley, manifiesta, en primer término, "que, para hacer prevalecer la presunción, las disposiciones de fondos deben responder a operaciones no realizadas en interés de la empresa", convalidando que el caso se trataba de entregas relacionadas con operaciones que hacen al funcionamiento del grupo y que se registran como préstamos, aunque, en realidad, no respondan a un mutuo convencional. Seguidamente surge de la sentencia el elemento más decisivo: "Que surge de la norma, precedentemente transcripta, que para que la presunción se efectivice, es condición ineludible que la disposición de fondos se haya efectuado a favor de un tercero, y en este aspecto debe concluirse que Fiat Argentina SA no reviste la calidad de 'tercero' respecto de la recurrente". Para sostener este argumento, el Tribunal recurre a la aplicación del principio de la realidad económica, aun cuando se trate de dos sociedades con personalidad propia. Y agrega: "La realidad muestra que el mismo grupo decide operar válidamente con sociedades separadas, en virtud de estrategias económicas que no están ahora en tela de juicio, pero que de ninguna manera supone hallarse frente a terceros". Por ello, se cita en apoyo de la aplicación de ese principio la causa "Kellogg Co." de la Corte Suprema, en donde – expone – se dio "preeminencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica".

²² “Fiat Concord S.A.”, TFN, Sala D, 16/10/2002.

“Lavadero Virasoro S.A.”²³: En este caso, se trataba de entregas de fondos sin intereses entre sociedades integrantes de un mismo conjunto económico, por ser poseídas mayoritariamente por una persona física que las dirigía como si fueran una sola empresa.

El Tribunal, reiterando los argumentos vertidos en autos “Fiat Concord S.A.”, consideró que desde el punto de vista de la realidad económica podía concluirse que se trataba de empresas vinculadas que constituían una unidad económica y que, si bien tenían personalidad jurídica y tributaria propia, integraban un conjunto económico, por lo que no existía en el caso disposición de fondos a favor de terceros.

“Juncal Cia. de Seguros S.A.”²⁴: En este caso, se trataba de saldos que mantenía la empresa con otras del grupo. Según surgía de los mayores de las cuentas denominadas “cuenta corriente compañías”. Este grupo, denominado en el mercado asegurador como Grupo Juncal, estaba compuesto por distintas sociedades, entre ellas Juncal Cía. de Seguros S.A.; Juncal Cía. de Seguros de Autos y Patrimoniales S.A.; y Juncal Cía. de Seguros de Vida S.A., encontrándose jurídicamente divididas por una cuestión económica del mercado, pero que la realidad económica de las mismas no puede ser separada, ya que comparten el mismo accionista mayoritario, el mismo presidente, y hasta algunos de sus directores.

El Tribunal revocó el ajuste del Fisco, apoyado en los mismos argumentos utilizados por los precedentes “Fiat Concord” y “Lavadero Virasoro”.

“Agropecuaria Kkha’tu S.A.”²⁵: En este antecedente se analizó el caso de supuestos préstamos entre empresas vinculadas, pertenecientes a dos personas físicas. Por los mismos motivos citados por la Sala D del Tribunal en la causa “Lavadero Virasoro SA”, se concluyó que no se había verificado una disposición de fondos a favor de terceros.

²³ “Lavadero Virasoro S.A.”, TFN, Sala D, 10/07/2003.

²⁴ “Juncal Cia. de Seguros”, TFN Sala D, 06/02/2004.

²⁵ “Agropecuaria Kkha’thu S.A.”, TFN, Sala C, 29/02/2004.

"Empresa de Transporte Mariano Moreno S.A."²⁶: Esta causa giraba en torno a una sociedad anónima prestataria del servicio público de transporte terrestre de pasajeros, que funcionaba en los hechos como "sociedad de componentes", existiendo saldos deudores en cuentas corrientes de sus integrantes.

Luego de analizar la operatoria de la entidad y la naturaleza de este tipo particular de sociedades, en voto dividido el Tribunal consideró que los "componentes" no pueden ser reputados como terceros a los fines de aplicar la presunción del artículo 73 de la ley y por ende revocó la resolución fiscal.

"Bio Sidus S.A."²⁷: En este caso la AFIP intentó aplicar intereses presuntos sobre los saldos mantenidos como créditos con otras entidades vinculadas.

El Tribunal revocó la resolución fiscal por entender que la operatoria financiera en cuestión se producía entre empresas que integraban un conjunto económico y en interés, en el caso, del mismo grupo y por tanto de la actora, no habiendo el Fisco acreditado que con la operación se haya perseguido desnaturalizar la situación fiscal del conjunto alterando artificialmente los resultados en las empresas que lo constituyen.

"Dragados y Obras Portuarias S.A."²⁸: En este caso se trataba de una impugnación fiscal, que determinó intereses presuntos sobre saldos deudores en la cuenta particular del accionista controlante.

El Tribunal revocó la resolución apelada, ya que entendió que la empresa operaba mediante el sistema de "caja única" para optimizar los recursos financieros del conjunto económico, por lo que no podía decirse que las disposiciones de fondos revistieran el carácter de préstamos y que no sean en beneficio de la empresa suministradora porque forman parte del concepto de "giro de la empresa" o del de "beneficio o interés", entendido con los alcances operativos y económicos que se

²⁶ "Empresa de Transporte Mariano Moreno S.A.", TFN, Sala D, 11/08/2004.

²⁷ "Bio Sidus S.A.", TFN, Sala B, 19/10/2004.

²⁸ "Dragados y Obras Portuarias S.A.", TFN, Sala B, 23/11/2004.

podieron confirmar en las actuaciones, de las que surgieron claras relaciones de vinculación jurídica y funcional entre los entes societarios involucrados.

b) Teoría basada en el principio de independencia jurídica-impositiva

Para esta corriente, en los casos de préstamos entre empresas vinculadas es aplicable el interés presunto previsto en el art. 73 de la LIG, por cuanto la deudora y acreedora revisten el carácter innegable de terceros, ante la existencia de entes con identidad societaria independiente, legalmente constituidos.

Se argumenta que no puede sostenerse la inaplicabilidad del instituto al amparo de la condición de conjunto económico, toda vez que se trata de operaciones entre dos empresas legalmente constituidas, con estatutos y objetos sociales diferenciados, lo que las califica como independientes desde el punto de vista jurídico-tributario. Estos argumentos se asientan en lo dispuesto por el art. 1 de la Ley 19.550, en donde se establece que el tipo societario es un elemento indispensable para la existencia de la sociedad y que una vez adoptado provee la calidad de sujeto de derecho otorgándole individualidad respecto de los socios que la componen. Además, se destaca que la ley del gravamen no formula referencia alguna al diverso tratamiento a dispensar a las empresas vinculadas con relación a la aplicación del art. 73, por lo que se entiende que no existe en el ámbito de la ley un concepto de personalidad especial y diferenciamiento del derecho privado.

Algunos de los antecedentes que podemos nombrar en este sentido fueron "Akapol SA" - TFN - Sala A - 8/7/2003; "Tensioactivos del Litoral SA" - TFN - Sala C - 27/9/2005; "Fiat Concord" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 21/3/2006; "Mirror Holding SRL" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 30/3/2010; entre otros. En ellos, en líneas generales, se inclinó por la aplicación de la presunción, por considerar que las empresas que conforman un mismo conjunto económico son sujetos jurídica y tributariamente distintos.

2.2.4. Solución al conflicto

Como vimos anteriormente, la jurisprudencia estaba dividida entre los que por aplicación del principio de realidad económica desconocían la existencia de un "tercero" y no aplicaban entonces la presunción prevista en el art. 76 de la LIG, y, en segundo lugar, quienes afirmaban que todo sujeto de derecho goza de autonomía jurídica y en consecuencia las disposiciones de fondo que no reporten un beneficio gravado en cabeza del disponente están gravadas por el interés presunto.

La solución a la diferencia de criterio existente vino de la mano de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En efecto, en el fallo "Fiat Concord", del 06/03/2012²⁹, se consideró sumariamente que:

1) 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 —como en el caso—, no impide considerar que la disposición realizada se efectuó a favor de terceros, en los términos del art. 73 de la ley del Impuesto a las ganancias, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación

2) Si las sociedades reclamantes, pertenecientes a un mismo grupo económico, señalan que en la contabilidad de una de ellas existirían cuentas en las que se asentaban los "préstamos inter empresarios" por los que sí se cobraban intereses a las empresas del grupo, ello descarta la alegada imposibilidad de que las sociedades actoras hayan asumido comportamientos propios de los terceros independientes, y que, por ende, no puedan ser alcanzadas por las previsiones del art. 73 de la ley.

3) El ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos, tampoco 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

²⁹ "Fiat Concord S.A.", CSJN, 06/03/2012.

al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada, 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 resumen, la discusión doctrinaria y jurisprudencial entre las posiciones teóricas mencionadas ha llegado a su punto final a partir del decisorio de la Corte en el fallo mencionado anteriormente “Fiat Concord”, en el cual se sostuvo que “la relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente (respecto de la sociedad dominante) ni anula su capacidad jurídica tributaria”.

Por su parte, el art. 169 del DR complementa el contenido de tales elementos normativos y completa la presunción legal con otras circunstancias. En lo que aquí nos interesa, mencionaremos que a partir del Decreto 1170/2018 que reglamentó la Ley 27430 de Reforma Tributaria de finales de 2017, la presunción que estamos tratando se aplica “cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y el grado de vinculación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos”. De esta manera, se receptó el criterio formalista definido por la CSJN en los fallos “Fiat Concord”, y similares posteriores del 2012 (“BJ Services”³⁰ y “Akapol”³¹), que sostiene la independencia jurídico-tributaria de las empresas intervinientes que conforman un mismo grupo económico.

3. Sujetos comprendidos

El segundo de los requisitos necesarios para que se configure la presunción se vincula con el sujeto. Conforme al artículo 53 (ex. 50) inc. a, nos remite al actual 73 (ex. 69) de la LIG – TO 2019, los sujetos alcanzados por la presunción legal son los siguientes:

1. Las sociedades anónimas —incluidas las sociedades anónimas unipersonales—, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios

³⁰ “BJ Services SRL c/DGI”, CSJN, 06/03/2012.

³¹ “Akapol SA c/DGI”, CSJN, 3/5/2012

comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la Ley N° 27.349, constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6° de dicha ley.

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones.

8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de CINCO (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.

9. Los establecimientos permanentes definidos en el art. 22 de la LIG.

Debemos aclarar que la enunciación incluye a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, las Sociedades en Comandita Simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las Sociedades en Comandita por acciones como sujetos susceptibles de aplicación de la figura de intereses presuntos, al desaparecer con la reforma introducida por la Ley 27.430 la exclusión expresa que se normaba sobre las mismas.-

4. Operaciones “en interés de la empresa”

Sobre este requisito, se comenzó elaborado una nueva línea de jurisprudencia que prioriza demostrar, para que se configure la presunción, la inexistencia de un verdadero interés o beneficio en la empresa disponente de los fondos.

El camino se inicia la causa “Kasdorf”³² del TFN de 2005. En ello, no se trató de desvirtuar la presunción por el lado de la teoría del conjunto económico o principio de la realidad económica, sino que se demostró la existencia del interés de la empresa acreedora. En efecto, Kasdorf realizaba los préstamos financieros con el claro objeto de conseguir los estándares necesarios de calidad en la producción de su proveedora deudora Milkaut (empresa no vinculada). En este sentido, el Tribunal dice lo siguiente: “...se evidencia una repercusión directa sobre "Kasdorf", ya que le permitió un incremento en la calidad de la elaboración de sus productos lácteos, confirmándose la existencia del alegado beneficio económico y el efectivo desarrollo de las actividades en interés directo y exclusivo de la recurrente...”.

Como puede apreciarse, el TFN analiza el beneficio económico exigido por el DR desde un punto de vista indirecto o mediato. La ventaja que obtiene la disponente no se relaciona de manera unívoca con el interés cobrado – que bien puede estar totalmente ausente – sino más bien con los beneficios económicos que Kasdorf obtendrá a partir de la modernización de la planta de Milkaut, su principal proveedor. El precedente supone que el mutuo mejorará las utilidades de la mutuante y, en

³² “Kasdorf”, TFN, Sala, 27/09/2005.

consecuencia, existirá un beneficio o ganancia gravada en los términos del artículo 169 del DR.

Siguiendo este criterio, en "Don Cesáreo SCA"³³, se entendió que el mutuo sin retribución alguna efectuado a favor de una empresa cuya actividad es el engorde del ganado, cumple con el fin económico inherente al giro del negocio, toda vez que la disponente se dedica a la cría de ganado. Atento a que ambas empresas realizan una explotación ganadera de ciclo completo, el préstamo tendrá repercusión en las ganancias de la disponente.

En "Fiat Concord"³⁴, la CNCAF sentenció que "el hecho de que las sociedades estén vinculadas entre sí no demuestra – por esa sola circunstancia – que los préstamos de dinero hayan sido efectuados, en el caso, en beneficio de quien los realizó".

En fallos "Supercanal Internacional SA"³⁵ y "Litográfica San Luis S.A."³⁶, la CNCAF sostuvo que no corresponde interpretar que en el caso del mutuo deba pactarse una retribución económica para que dicho acto sea considerado en "interés de la empresa". Las ventajas para el mutuante pueden ser múltiples, circunstancias que han llevado a la CNCAF a equiparar el Interés al "provecho". Las dos sentencias destacan que "...independientemente de que las distintas sociedades integren un mismo grupo económico, la aplicación de las normas del artículo 73 (ahora art. 76) de la LIG debe ser ponderada en función de las circunstancias de hecho de cada caso en particular y considerarse el provecho del sujeto contribuyente que dispuso los fondos".

En "Athuel Electrónica SA"³⁷ del 2010, el TFN analizó el impacto de diversos préstamos efectuados por la recurrente a sus vinculadas, cuya imputación se relaciona con su capitalización y participación accionaria, y se llegó a la conclusión que más allá

³³ "Don Cesáreo SCA", TFN, Sala C, 19/10/2007.

³⁴ "Fiat Concord S.A.", CNCAF, Sala IV, 21/03/2006.

³⁵ "Supercanal Internacional S.A.", CNCAF, Sala IV, 23/02/2010.

³⁶ "Litográfica San Luis S.A.", CNCAF Sala III, 13/11/2012.

³⁷ "Athuel Electrónica SA", TFN, Sala A, 03/10/2010.

de la vinculación existente, era indudable que el mutuo benefició exclusivamente a los accionistas de la sociedad mutuaría, y no a la empresa disponente.

En el fallo "Lamartine SA"³⁸, del 2017, el TFN concluyó que se estaba en presencia de operaciones que respondieron al interés de la empresa receptora de fondos, quien se financió para el desarrollo de sus actividades evitando recurrir a otro medio de financiación sujeto a condiciones normales de mercado, mientras que la recurrente no obtuvo beneficio alguno del pago de dichos adelantos. Finalmente, se destaca que todas las operaciones que se relacionen con el giro comercial de la empresa o que importen un beneficio gravado para la sociedad serán consideradas en interés de ella.

Otros antecedentes que podemos nombrar en este mismo sentido fueron "Cobertura Federal de Salud SA" - TFN - Sala C - 14/5/2007; "Demetrio Bezus e Hijos SA" - TFN - Sala C - 15/8/2007; "Mirror Holding SRL" - CNCAF - Sala II - 30/3/2010; "Roemmers SA"- CNCAF - Sala IV - 31/8/2010; "Akapol SA", CSJN, 03/05/2012; entre otros.

Nuevamente el fallo de la CSJN en la causa "Fiat Concord" arroja más claridad al tema al sostener que cuando el art. 76 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 recibió, examen que..*" deberá hacerse en cada caso en cuestión.

³⁸ "Lamartine SA", TFN, Sala B, 14/08/2017.

Con posterioridad, diversos fallos han reforzado la tendencia jurisprudencial existente acerca del requisito que la disposición de fondos no reporte un beneficio para el dador ni se vincule a su giro comercial, para que se active la presunción del art. 76 de la LIG.

En “Telexorage SA”³⁹, en donde los préstamos fueron realizados entre sociedades vinculadas, observamos como tuvo injerencia el criterio formalista adoptado por la CSJN en “Fiat Concord”, en cuanto aclaró que no debe considerarse el interés del conjunto económico, sino el del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad disponente de los fondos. Si bien es cierto que cuando la operación se concreta en el marco de un grupo económico el elemento “interés de la empresa” pierde sus contornos y los beneficios del prestamista se confunden con aquellos del grupo, debemos tener presente que los sujetos de derecho individualmente considerados pierden sentido jurídico y económico fuera del grupo. Por eso, es fundamental analizar cada caso en particular y evaluar si la disposición de fondos es en interés del curso de los negocios de la empresa que realiza la disposición, o por el contrario se busca la elusión de impuestos. Aquí es sumamente importante que el concepto “interés” se entienda más ampliamente y excediendo las meras consideraciones económicas. Es precisamente así como sentenció el TFN considerando que la empresa dadora había obtenido un beneficio indirecto que quedó demostrado con las pruebas periciales y testimoniales.

En “Exxonmobil”⁴⁰, la sentencia fue concluyente en afirmar que el fortalecimiento del vínculo laboral entre la empresa y sus empleados, a través de la implementación de una línea de créditos baratos a sus mejores trabajadores, importa en un claro beneficio para la concreción de las operaciones propias del giro de la empresa.

Aquí, al igual que el caso anterior, el tribunal analiza el beneficio económico exigido por el DR desde un punto de vista indirecto o mediato.

³⁹ “Telexorage SA”, TFN, Sala C, 15/11/2019.

⁴⁰ “Exxonmobil Business Support Center Argentina SRL”, TFN, Sala B, 07/11/2019.

En “Neoplam”⁴¹, el TFN reafirmó la postura sobre la separación jurídico-tributaria existente entre la sociedad y sus socios o accionistas, por lo que la presunción de intereses resulta aplicable cuando el destinatario de los fondos sean los accionistas y no se hayan cumplido los recaudos formales establecidos por la Ley General de Sociedades en cuanto a la distribución y puesta a disposición de utilidades.

5. Los requisitos en el fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.”

Expuestos los requisitos y condiciones ineludibles fijados por la norma y determinado su alcance por la jurisprudencia, corresponde analizar como el fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.” abordó dicha cuestión.

Recordemos que se ha delineado como primer eje temático del fallo citado la necesidad de determinar si se había configurado en el caso la disposición de fondos a favor de terceros en los términos del citado art. 76 (ex 73) de la LIG y el art. 169 (ex 103) de su DR.-

Así, el Tribunal con acertado criterio expuso que para la configuración de la presunción era necesario verificar la concurrencia de los tres requisitos básicos desarrollados con anterioridad: a) la disposición de fondos a favor de un tercero; b) que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido por la ley; y c) que dichas operaciones no sean realizadas en interés de la empresa.

Se consideró que no se discutía el requisito b), ya que no cabía dudas de que se trataba de un sujeto comprendido. Por el contrario, se discutían los dos restantes: el carácter de tercero o no que podía revestir respecto de la actora, la sucursal uruguaya dentro del mismo conjunto económico (requisito a); y si las sumas de dinero abonadas en concepto de gastos operativos a esa sucursal fueron o no realizados en interés de OHL (requisito c).

⁴¹ “Neoplam SA”, TFN, Sala B, 07/11/2019.

Respecto del requisito a), el Tribunal reconoce que está frente a empresas pertenecientes al mismo conjunto económico. Se sostuvo que no había razón alguna – además de que estaba perfectamente acreditado ello en autos - para desconocer la existencia del grupo económico, puesto que para el Tribunal la discusión giraba en torno a si esas empresas resultaban “terceros” en términos de la LIG.

Para dilucidar ello, se apoyó en la postura formalista de la CSJN del fallo “Fiat Concord” de 2012, desarrollando sus diversos considerandos, para así concluir que no cabía más que establecer la individualidad jurídica de cada uno de los sujetos intervinientes (OHL SA y su sucursal uruguaya) como “terceros”, y tener por configurado el requisito en cuestión.

Con relación a restante requisito (c), se sostuvo que correspondía analizar las modalidades comerciales del conjunto económico y las probanzas arrimadas a la causa.

En esa línea de pensamiento, se destacó que las disposiciones de fondos en dólares a la sucursal uruguaya no generaron ningún tipo de retribución para la sucursal argentina de OHL, no pactándose ninguna tasa de interés. Además, sostuvo que no se observaba que esas rogaciones respondieran a un interés puntual de la sucursal argentina, sin perjuicio de lo que la casa matriz había estimado oportuno. Es decir, se consideró el interés de la sucursal argentina, mas no así del conjunto económico, siguiendo así al citado caso de la CSJN “Fiat Concord”.

Así, concluyó que asistía razón al Fisco Nacional cuando sostenía que a entrega de las referidas sumas de dinero por parte de la sociedad argentina a la sucursal uruguaya dentro el mismo conjunto económico debía ser considerada una disposición de fondos a favor de terceros y, por tanto, de aplicación al caso en análisis la presunción prevista en el art. 73 (hoy 76) de la LIG.-

CAPITULO IV

DISPOSICION DE FONDOS EN MONEDA EXTRANJERA

1. La situación antes de la reforma de la ley 27.430

Si bien, como vimos anteriormente, la nueva redacción del art. 76 (ex 73) de la LIG contempla el caso de disposiciones de fondos en una moneda distinta a la de circulación en el país, la situación antes de dicha modificación no era tan sencilla de solucionar.

Y precisamente esta era la situación a analizar por el Tribunal en el fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.”. Precisamente, el segundo eje de discusión señalado respecto del fallo bajo estudio consistía en determinar si resultaba correcto el mecanismo de liquidación utilizado por el Fisco Nacional, a los efectos de calcular los intereses presuntos teniendo en cuenta la naturaleza de la moneda empleada en las operaciones (moneda extranjera). Puntualmente, la inclusión o no de las diferencias de cambio por revaluación anual de saldos impagos dentro de la base sobre la cual el Fisco aplica la tasa correspondiente (tasa activa del Banco Nación para operaciones en moneda nacional).

La posición que tenía el Fisco para estas situaciones era – como ya se expuso – la sostenida en ocasión de la reunión del Grupo de Enlace AFIP-DGI/Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de fecha 22/11/2016. En dicha oportunidad, AFIP-DGI ratificó su criterio anterior en base a la letra de la ley, en el sentido de realizar la conversión en pesos y aplicar sobre el importe así determinado el Interés del Banco Nación. Es decir, el organismo fiscal reiteró el argumento siempre sostenido en instancias judiciales, en el sentido de que, no existiendo una norma específica para tratar a las operaciones en dólares, estas debían convertirse a pesos, aplicarse la tasa de interés del Banco Nación para operaciones comerciales en pesos y el resultado de ese cálculo cotejarlo con los pesos

que arrojaba la operación pactada en dólares. Sobre esa diferencia debía practicarse el ajuste.

Recordemos que la CSJN en la causa "Transener S.A."⁴², confirmando el criterio del TFN y de la CNFA en sus anteriores instancias, ya había resuelto que debía tenerse en consideración la situación concreta planteada entre las partes y, si la operación es en dólares, debe cotejarse la tasa de interés pactada con la tasa de interés de operaciones en dólares en el mercado. Utilizando este criterio, surge que el monto de intereses determinado por el contribuyente era superior al que regía en plaza en ese momento, y por lo tanto rechaza el criterio fiscal reconociendo como válido lo pactado por la actora con la empresa a la que le otorgó el mutuo.

2. La posición de "Obrascon Huarte Lain S.A."

En el caso, el Tribunal se hallaba a los efectos de resolver, frente a una normativa distinta a la actualmente vigente, que nada expresaba sobre el particular y ante dos posturas encontradas:

- la postura del particular (OHL): tratándose de una operación en dólares, corresponde su conversión a pesos y sobre ello aplicar la tasa considerada por el fisco (activa Banco Nación para operaciones en moneda nacional) pero sin incluir los incrementos por diferencias de cambio en la base de cálculo.
- La postura del fiscal plasma de la Resolución determinativa: al no haber distinción legal entre la disposición de fondos en pesos de la de moneda extranjera, corresponde realizar la conversión del importe en pesos y aplicar la tasa de interés correspondiente, incluyendo las diferencias de cambio.

⁴² "Compañía de Transporte de Energía Eléctrica en Alta Tensión Transener SA", CSJN, 10/05/2016.

Sobre este punto, el Tribunal no fue unánime, plasmándose una postura mayoritaria⁴³ y una minoritaria⁴⁴.

El voto mayoritario consideró que pretender incluir – como lo hace el fisco – dentro de la base de cálculo, el monto de las diferencias de cambio para luego aplicar una tasa activa de interés para descuentos comerciales establecida para operaciones en moneda nacional, implicaría un trato inconsistente con la realidad de los hechos (asistencia en moneda extranjera que dio origen a diferencias de cambio que se gravaron en el impuesto), que haría tributar a la empresa por un rendimiento muy superior al que obtendría por un préstamo o una inversión en dólares que, en caso de haber existido, podría haberse considerado en interés de la empresa, conforme el criterio de “Fiat Concord” de la CSJN.

Entonces, dejando de lado la tasa activa para operaciones comerciales en moneda nacional, busco una prevista para operaciones en moneda extranjera, recurriendo así a la tasa Activa del Banco Central de la República Argentina para adelantos en cuenta corriente en moneda extranjera. De esa forma, aplicada la tasa sobre la disposición de fondos, el interés presunto determinado se convertirá al tipo de cambio de cierre de ejercicio que corresponda.

Así, el voto mayoritario consideró que se producía una carga fiscal equivalente a la que surge de la doctrina de la CSJN plasmada en la citada causa “Trasener S.A.”.

Por su parte, el voto de la minoría simplificó el tema en disputa y lo centro en determinar que lo que las partes discutían en autos era la inclusión o no de las diferencias de cambio para revaluación anual de saldos impagos dentro de la base sobre la cual se aplica la tasa activa del Banco Nación para operaciones en moneda nacional.

Así, concluyó que tratándose de una operación en dólares, corresponde su conversión a pesos y sobre ese monto calcular los intereses presuntos, pero sin

⁴³ Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocalía VI) y Armando Magallon (Vocalía IV) de la Sala B del TFN.

⁴⁴ Dr. José Luis Pérez (Vocalía V) de la Sala B del TFN.

considerar dentro de la base a las diferencias de cambio – ya gravadas en el impuesto – puesto que lo contrario implicaría que OHL tribute por un rendimiento sobre montos que no representan movimientos de fondos.

Una postura más sencilla que la posición mayoritaria a la que podemos calificar como enmarañada al tratar de buscar una solución más acorde con la realidad del mercado.

CONCLUSIONES

Como hemos podido analizar a lo largo del presente trabajo, la disposición de fondos en favor de terceros como presunción prevista en el LIG ha generado numerosas discusiones sobre el alcance y sentido de la misma, al ofrecer múltiples aristas de estudio.

Tal como se expuso al plantear la cuestión, el fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.” ha servido de base para revisar – a través de la remisión constante a la doctrina y jurisprudencia – una cuestión controversial: determinar si las empresas vinculadas o integrantes de un mismo conjunto económico, resultan “terceros” a los efectos de hacer nacer la presunción prevista en el art. 76 (ex. 73 de la LIG).

Se pudo advertir que a la luz de criterio sentado por nuestra Corte Suprema en la citada causa “Fiat Concord”, y en los fallos similares y posteriores del mismo tribunal, que se ha dejado de lado la aplicación al caso del Principio de la Realidad Económica, para adoptar una postura formalista que podemos sintetizarla en que la relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente (respecto de la sociedad dominante) ni anula su capacidad jurídica tributaria.

No obstante lo categórico – y lógico – de la postura antes mencionada de la nuestra Corte Suprema, no es menos cierto que ese mismo Tribunal también ha sido determinante y constante en establecer que la propia ley tributaria nacional ha tenido en cuenta la realidad económica al establecer las diferentes categorías de réditos y en que la distinta personalidad que el derecho común atribuye a la sociedad con respecto a los socios puede no tener influencia alguna en los preceptos que se determinan en el derecho público, puntualmente en el derecho fiscal. A ello podríamos agregar, siguiendo a cierta doctrina, que la posición de la Corte Suprema soslaya el principio de complementación que existe en los conjuntos económicos, sobre todo en caso de sociedades multinacionales, a las que las casas matrices asignan tareas diferentes a cada una de las empresas que la integran, de manera que no se superpongan unas con otras. Ello conlleva a la interdependencia entre una compañía con las otras del grupo,

y a una manifiesta carencia de libertad porque están obligados a hacer lo que la controlante dispone de acuerdo con la estrategia global trazada por la casa matriz del exterior. Precisamente, esto ha sido lo que ha marcado reiterativamente OHL en las distintas etapas de la causa bajo análisis, en pos de torcer la idea de la existencia de terceros entre las sociedades del conjunto económico, postura sostenida por el fisco y confirmada por el TFN al resolver.

Quizás, lo señalado anteriormente me permite pensar en la posibilidad de futuros giros en el pensamiento de la Corte Suprema sobre el tema de los conjuntos económicos en materia de esta presunción.

Por otro lado, sentado el criterio formalista, se ha visto como la discusión ha virado – tanto en la doctrina como en la jurisprudencia – hacia otro tema igualmente conflictivo: la consideración de si los préstamos dentro de empresas que conforman un grupo económico son o no en beneficio o interés de la empresa otorgante. Nuevamente la Corte Suprema se ha encargado de determinar que no debe considerarse el interés del conjunto económico, sino el del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad disponente de los fondos. Pero la Corte Suprema, también ha dejado entrever que dicha cuestión debe ser analizada en cada caso particular y, a la luz de lo acreditado o no en cada causa, determinar si la disposición es en interés del curso de los negocios de la empresa disponente en sí misma, más allá de que se demuestre el beneficio del grupo económico al que pertenece.

En resumidas cuentas, el fallo en cuestión, al igual que números pronunciamientos administrativos, jurisdiccionales y judiciales han centrado su análisis, principalmente, en la delimitación del término "tercero", colocando en un plano subsidiario el estudio de otro requisito esencial para que los intereses presuntos puedan aplicarse: la inexistencia de "interés del disponente". Por supuesto que para que la disposición de fondos o bienes a favor de terceros genere una renta gravada, se requiere que la misma no sea efectuada en interés de la empresa mutuante. Y para resolver la pretensión de OHL el TFN no se ha apartado de los criterios sentados por el

Superior Tribunal marcados en “Fiat Concord”, tanto para uno como para otro de los requisitos mencionados.

Finalmente, resta expresar que, si bien existió un segundo eje de discusión vinculado con el cálculo de los intereses presuntos cuando se trataba de operaciones en moneda extranjera y la tasa aplicable, considero que ha perdido actualidad fruto de las incorporaciones y modificaciones que han sufrido el art. 73 (actual 76) de la LIG y el art. 103 (actual 169) del DR, por la sanción de la ley N° 27.430 (art. 73) y del nuevo Decreto Reglamentario.

Más allá de las soluciones disímiles sobre cómo proceder (voto de mayoría y minoría), resulta importante rescatar del fallo sobre este tema la consideración de que no hay dudas – ni antes ni ahora – de que cualquiera que sea la moneda en que se concrete la operación, nacional o extranjera, corresponde la aplicación de la presunción de rentabilidad analizada.

BIBLIOGRAFIA

- ❖ Diez, Gustavo E.: *Impuesto a las ganancias*. La Ley. 2004
- ❖ Folco, Carlos María: *Procedimiento Tributario*. Rubinzal-Culzoni. 2000.
- ❖ Fraga, Diego N. – Sericano Roberto P.: *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional*. Thomson Reuters La ley. 2014.
- ❖ García Belsunce, Horacio A.: *Tratado de Tributación*. Astrea. 2003.
- ❖ García Vizcaíno, Catalina: *Tratado de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot. 2014.
- ❖ Giuliani Fonrouge, Carlos María: *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Depalma, 2000.
- ❖ Gómez, Teresa – Folco, Carlos María: *Procedimiento Tributario*. La Ley. 2020.
- ❖ González, Marcos: *Los intereses presuntos en el impuesto a las Ganancias a raíz de las modificaciones introducidas por la Ley 24730 y el Decreto 1170/2018 en la reglamentación*. Doctrina Tributaria Errepar. 2019.
- ❖ Lorenzo, Armando – Bechara, Fabián – Calcagno, Gabriel A. – Cavalli, César M. – Edelstein, Andrés M.: *Tratado del Impuesto a las Ganancias*. Errepar. 2007.
- ❖ Raimondi, Calos A. - Atchabahian, Adolfo: *El impuesto a las Ganancias*. La Ley. 2007.
- ❖ Reig, Enrique J.: *Impuesto a las Ganancias*. Ediciones Macchi. 2001.
- ❖ *Procedimiento Fiscal y Administrativo*. Errepar. 2018.
- ❖ Web Site del Ministerio de Economía y Producción – Información Legislativa (INFOLEG) - www.infoleg.gov.ar
- ❖ Web Site de la Corte Suprema de Justicia de la Nación – www.csjn.gov.ar
- ❖ Web Site del Tribunal Fiscal de la Nación – www.jurisprudenciatfn.mecon.gov.ar

INDICE

	Pág.
PROLOGO	1
CAPITULO I ANTECEDENTES Y ASPECTOS CONCEPTUALES	
1. Origen. Antecedentes	4
2. Texto vigente	6
3. Naturaleza jurídica	10
CAPITULO II EL FALLO “OBRASCON HUARTE LAIN S.A.”	
1. Hechos	15
2. La resolución determinativa	16
3. El tema decidendum del fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.”	17
CAPITULO III CONFIGURACION DE LA PRESUNCION	
1. Los requisitos básicos	19
2. Disposición de fondos a favor de un tercero	19
2.1. Concepto de disposición	19
2.2. Tercero	20
2.2.1. Problemática de su delimitación	20
2.2.2. Conjuntos o Grupos Económicos	20
2.2.3. Teorías	23
2.2.4. Solución al conflicto	30
3. Sujetos comprendidos	31
4. Operaciones “en interés de la empresa”	33
5. Los requisitos en el fallo “Obrascon Huarte Lain S.A.”	37
CAPITULO IV DISPOSICION DE FONDOS EN MONEDA EXTRANJERA	
1. La situación antes de la reforma de la ley 27.430	39
2. La posición de “Obrascon Huarte Lain S.A.”	40
CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFIA	46