



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de marzo de 2012.

Vistos los autos: "Fiat Concord S.A. TF (16.778-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que contra la sentencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, al revocar la dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó el ajuste practicado por el organismo recaudador a Fiat Concord S.A y a Fiat Argentina S.A en el impuesto a las ganancias -por disposición de fondos a favor de terceros, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen, y 100 de su decreto reglamentario- las mencionadas empresas interpusieron recurso extraordinario por hallarse en tela de juicio la interpretación de normas de naturaleza federal, que fue concedido por el a quo en ese aspecto (fs. 632).

2°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara afirmó que tanto Fiat Concord S.A como Fiat Argentina S.A dispusieron de fondos a favor de otras sociedades las que, como tales, tienen personalidad, patrimonio e intereses propios. Puntualizó que no surge de las constancias de autos que la realización de tales operaciones haya implicado un beneficio para quien efectuó los préstamos. Agregó que las sociedades no demostraron la alegada necesidad de tales préstamos para su giro normal. En tal sentido, señaló que las actoras se limitaron a describir su estructura organizativa sin aportar prueba alguna sobre el provecho que derivaría para ellas de operar en esa forma. En particular, y teniendo en cuenta la calidad de financiera de Fiat Ar-

gentina, descartó que la realización de esas operaciones --sin la percepción de un interés equivalente al de mercado-- hubiera podido redundar en un beneficio patrimonial. Del mismo modo, concluyó en que tampoco podía considerarse a los préstamos gratuitos una consecuencia del propio giro de la empresa, máxime en atención a su propio objeto social y a los quebrantos millonarios que sufría al momento de prestar el dinero.

Asimismo, rechazó los argumentos de las actoras relativos a que el interés de ellas era equiparable al del grupo económico que integraban. Puso de relieve que frente al impuesto a las ganancias, las empresas vinculadas deben comportarse, en principio, como partes independientes; de manera que la vinculación societaria no acredita, por esa sola circunstancia, que los préstamos de dinero hayan sido efectuados en beneficio de quien los realizó. Al respecto, con cita del precedente de Fallos: 286:97, señaló que la relación orgánica de subordinación societaria no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

3°) Que, con el alcance de la concesión, el recurso extraordinario es formalmente admisible, pues se controvierte la inteligencia asignada al art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias --y su reglamentación--, y la decisión del superior tribunal de la causa es contraria a la pretensión que el apelante funda en aquellas disposiciones (art. 14, inciso 3°, de la ley 48).

4°) Que, por el contrario, el remedio federal es inadmisibile en cuanto en éste se pretende cuestionar lo decidido



Corte Suprema de Justicia de la Nación

por el a quo respecto de que no se aportó prueba alguna en el caso que demostrara el beneficio que tendría para las empresas actoras la operatoria a la que se hizo referencia en la sentencia, ni la necesidad de acudir a aquélla de acuerdo al giro normal de sus actividades, pues tales aspectos remiten al examen de cuestiones fácticas, por principio, ajenas al remedio extraordinario. Máxime, si se tiene en cuenta que en dicho recurso no se desarrolla ninguna argumentación acerca de una incorrecta valoración del material probatorio reunido en la causa, ni aquél ha sido fundado en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.

5°) Que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias -cuya constitucionalidad el apelante no ha cuestionado-, en cuanto aquí interesa, dispone en el primer párrafo:

"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..." que allí se fija. La ganancia presunta se calcula tomando una de las siguientes variantes: a) un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación para descuentos comerciales o, b) una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más un interés del 8% anual sobre el monto ajustado. Entre ambas, la ley dispone que deberá tomarse la que arroje como resultado el importe mayor.

Por su parte, el art. 100 del decreto reglamentario de la ley del gravamen -art. 103 en su redacción actual-, en lo pertinente, establece:

"A efectos de la aplicación del artículo 73 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, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados".

6°) Que la presunción referida precedentemente fue introducida en el régimen que regula el impuesto a las ganancias por la ley 23.260, ordenamiento que -entre las posibles alternativas de integración del impuesto societario y el personal- optó por establecer que la sociedad revestía la calidad de sujeto pasivo del gravamen por las utilidades obtenidas y, al propio tiempo, que los accionistas tendrían la misma calidad respecto de los dividendos que aquélla les distribuyera. En el contexto de dicha modalidad de imposición, el sentido de la presunción fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades "cerradas", cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supongan para aquéllos una imposición adicional.

Ello fue expresado por el Poder Ejecutivo Nacional en el mensaje de elevación del proyecto de ley -número 662- en los siguientes términos: "A efectos de restringir dicha posibilidad se extiende el tratamiento previsto para la distribución de uti-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

lidades 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..." (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, abril 25/26 de 1985, páginas 8250 y 8251).

Tal propósito quedó plasmado en el texto de la ley al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros -primer párrafo del art. 73-, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos -segundo párrafo del art. 73, en su texto originario-.

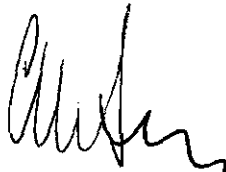
No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que a partir de la reforma que introdujo la ley 24.073, el legislador se inclinó por gravar solamente las ganancias en cabeza de las sociedades a una tasa única del 30% y desgravar los dividendos como ganancia personal de los accionistas (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, marzo 18 y 19 de 1992, pág. 6007), esquema en el que se desvanecería el propósito originario de la presunción de evitar que pueda eludirse el pago del tributo mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos. Pese a ello, dicha reforma legislativa se limitó a suprimir el segundo párrafo del art. 73, y mantuvo en los mismos términos, la presunción que resulta de su párrafo primero, para toda disposición de fondos o bienes efectuada en favor de terce-

ros por los sujetos comprendidos en el art. 49, inciso a), de la ley del gravamen.

7°) Que, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe ceñirse a decidir: a) si puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un "tercero", en los términos de la norma que se examina, cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico; b) si —como lo sostiene la apelante— el "interés de la empresa" al que alude la ley, debe ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.

8°) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectúe —como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En rigor de verdad, el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar



Corte Suprema de Justicia de la Nación

sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 -B.O. 5/1/77- y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 -B.O.31/12/73-; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

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

Resulta contundente en este sentido, señalar que la propia apelante ha mencionado en defensa de su postura, que en la contabilidad de Fiat Argentina S.A. existirían otras cuentas

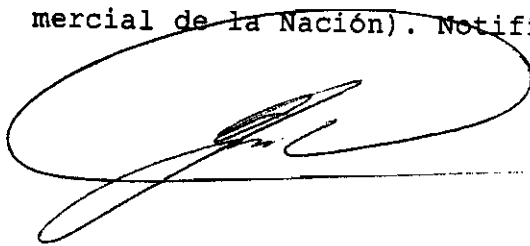
-distintas a las examinadas por el organismo fiscal- en las que se asentaban los "préstamos inter empresarios" por los que sí se cobraban intereses a las empresas del llamado grupo Fiat (fs. 617 vta./618), lo que descarta nítidamente la alegada imposibilidad de que las sociedades actoras hayan asumido comportamientos propios de los terceros independientes, y que, por ende, no puedan ser alcanzadas por las previsiones del art. 73 de la ley.

9°) Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" -recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"-, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los recibió, examen que -por las razones señaladas en el considerando 4° de la presente- no corresponde al Tribunal realizar en esta instancia excepcional.

Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario

Corte Suprema de Justicia de la Nación

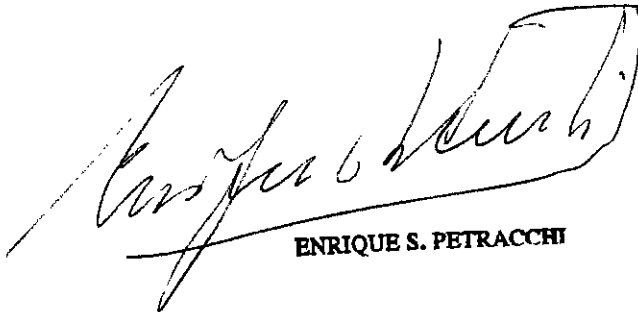
con los alcances señalados en la presente, y se confirma la sentencia apelada. Las costas se imponen por su orden, atento a lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.



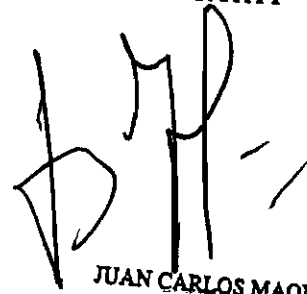
RICARDO LUIS LORENZETTI



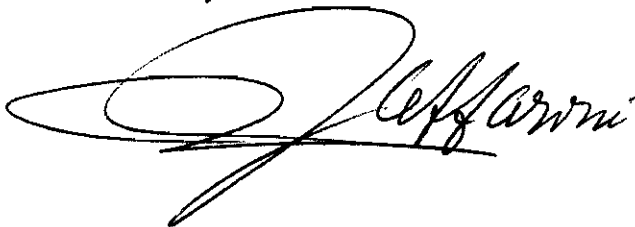
CARLOS S. FAYT



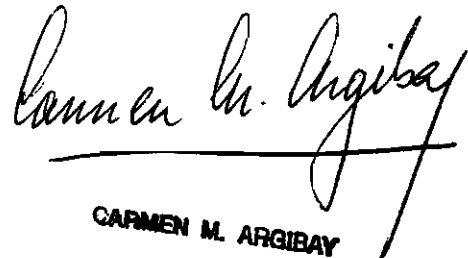
ENRIQUE S. PETRACCHI



JUAN CARLOS MAQUEDA



E. RAUL ZAFFARONI



CARMEN M. ARGIBAY

ES COPIA FIEL CERTIFICADA
POR SECRETARIA DE JURISPRUDENCIA
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACION

Recurso extraordinario interpuesto por Fiat Concord S.A. y Fiat Argentina S.A., representadas por los Dres. Néstor Francisco Pupillo y Adalberto Carlos Russo, respectivamente, con el patrocinio del Dr. Julio Guillermo Moyano.

Traslado contestado por el Fisco Nacional (AFIP-DGI), representado por la Dra. Lucía del Carmen Navarrete, con el patrocinio del Dr. Horacio Jorge Piacentini.

Tribunal de origen: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.