

*Tribunal Fiscal de la Nación*

En Buenos Aires, a los 2⁺ días del mes de agosto del año 2018, se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. N° 29.199-I, caratulado CLISA CIA. LATIN DE INFRAEST. & SERVICIOS S.A s/recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias."

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 23/40 CLISA Cia. Latinoamericana de Infraestructura & Servicios S.A. interpone recurso de apelación contra la resolución N° 163/2006 de fecha 21 de diciembre de 2006, dictada por el Jefe (int.) de la División Jurídica Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P. - Dirección General Impositiva, por la que se impugnó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2001, lo que provocó una disminución del quebranto declarado en dicho período.

Indica que se dedica a la inversión y aportes de capital en otras sociedades, a la compraventa y administración de títulos, acciones, debentures y demás valores mobiliarios y a la realización de cualquier tipo de operaciones de inversión y financieras.

Explica que el ajuste practicado se originó en la verificación de créditos a su favor provenientes del otorgamiento de préstamos a las firmas Caminos Austral S.A. y Roggio S.A., ya que con relación a la primera de ellas se observó que no genera ningún interés como contraprestación y en el otro caso que devenga un interés inferior en más del veinte por ciento, al que debe imputarse conforme lo dispuesto por el art. 73 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Manifiesta que según el organismo fiscal dichos préstamos no responden al interés de la empresa, por lo que los inspectores actuantes procedieron a calcular intereses presuntos sobre el total de los saldos computables para el caso de Caminos Austral S.A. y sobre el equivalente a la diferencia existente entre las tasas utilizadas para el préstamo a Roggio S.A. y la que fija el art. citado.

Con relación a Caminos Austral S.A. explica que la inspección no tuvo en cuenta que según surge de sus estados contables que dicha firma le adeudaba una suma de dinero mientras que también era acreedora por otro

monto, por lo que no se trató de una disposición de fondos debido a que no se pueden calcular intereses presuntos sobre los saldos de préstamos computables cuando se trata de cuentas de explotación compensables por cuenta corriente.

En el caso de Roggio S.A. señala que no se la puede considerar receptora de los fondos en calidad de tercero debido a que la misma detenta el 97,53% de su capital y según la norma aplicada el presupuesto base para aplicar la presunción es que el receptor de los fondos sea un tercero. Sin embargo, advierte que la resolución recurrida ignora ese hecho y rechaza la prueba pericial contable ofrecida a los efectos de acreditar la titularidad, tenencia y propiedad de dicha sociedad. Puntualiza que el acto de otorgar un préstamo a su accionista mayoritario constituye un verdadero acto efectuado en su interés sin que se pueda calificar al mismo como una relación entre terceros, ya que tratándose de sujetos prestamistas y beneficiarios de préstamos vinculados, en un conjunto económico, nunca podrán ser entre ellos terceros.

Por lo que en ambos casos al partir el Fisco de presunciones concluyó que los fondos no fueron entregados en su interés, que no respondían al giro del negocio y que no le generaban ningún beneficio.

Agrega que según su objeto social se encuentra facultada para realizar cualquier tipo de operaciones de inversión y financieras, por lo que al dedicarse a la inversión en acciones de otras sociedades, percibe dividendos y puede tener excedentes de caja, debiendo el organismo fiscal reconocer que tiene la libre elección de los fondos disponibles,

Manifiesta que se deben rechazar por improcedentes los intereses presuntos calculados al no haber advertido el ente fiscal que las operaciones de préstamo han sido en su interés, y además se trata de actos previstos en su objeto social.

Menciona que el art. 73 de la ley del tributo establece que la presunción no será de aplicación cuando se trate de sociedades vinculadas con una sociedad del exterior, mientras que la Corte Suprema en la causa "Kelloggs Co. Argentina S.A." sostuvo que lo mismo se aplica para las sociedades vinculadas dentro del país.

Por último, cita jurisprudencia y ofrece prueba documental, pericial contable y por los argumentos que desarrolla pide que, oportunamente se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 52/65 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Comienza estableciendo que conforme se desprende de la ley de sociedades, la propia existencia de la sociedad está condicionada por la adopción de uno de los tipos sociales y que cualquier sujeto de derecho distinto



Tribunal Fiscal de la Nación

de la misma es un tercero a su respecto. Conforme a lo cual la firma Roggio S.A., independientemente de su carácter de accionista principal, resulta ser un tercero jurídicamente diferente de la contribuyente, lo que implica que las operaciones que realizan entre sí, deben ser consideradas efectivamente entre sujetos con personalidad jurídica distinta, lo que hace aplicable a dicho caso el presupuesto establecido en el art. 73 de la ley del Impuesto a las Ganancias, debido a que no se demostró que la disposición de fondos haya sido efectuada en su beneficio.

Sostiene que también Caminos Australes S.A. es un ente jurídico independiente y las operaciones que haga con la contribuyente deben evaluarse en el marco de cada sujeto de derecho particular. Señala que la contribuyente no ha demostrado a qué interés propio de su objeto social están referidos las cuentas recíprocas.

Agrega que debió haber probado los hechos alegados mediante prueba fehaciente, y no sólo limitarse a manifestar su disenso con el criterio fiscal. Señala que mediante la norma del art. 73 se pretendió impedir que las sociedades cerradas puedan facilitar sumas a sus accionistas en calidad de préstamos, por lo que se define como principales terceros a los propios accionistas. Mientras que en el caso de autos Roggio S.A., que es el accionista mayoritario de la entidad inspeccionada, debió tener el poder de establecer que los préstamos le eran favorables, cumpliéndose la condición de no responder a operaciones en interés de la sociedad, lo que no implica que se haya desconocido la vinculación entre ambas sociedades.

Considera que el beneficio de la operación no se refleja en los hechos, ya que en un caso no se estableció ningún interés y en el otro se pactaron en forma inferior al mínimo establecido por la ley. Concluye en que las operaciones fueron efectuadas a terceros ajenos y las mismas no sólo no fueron beneficiosas para la entidad, sino que tampoco integraban su giro comercial.

Por último se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos que desarrolla, peticona que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas y hace reserva del caso federal.

III. - Que a fs. 77 se hizo lugar a la prueba pericial contable y a fs. 93 se declaró cerrado el período de instrucción.

A fs. 100 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y a fs. 106/107 y a fs. 109/112 obran los alegatos producidos por las partes.

Finalmente a fs. 117 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde decidir si la determinación de oficio recurrida en los presentes autos se ajusta a derecho, debiendo evaluarse sobre la procedencia del criterio adoptado por el Fisco Nacional para impugnar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2001.

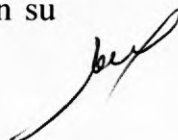
Que para ello debe resolverse acerca de la aplicación de la presunción "juris et de jure" a que se refiere el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.), relativa a que las disposiciones de fondos que Clisa S.A. realiza en favor de las sociedades Roggio S.A. y Caminos Australes S.A., devengan intereses presuntos que no han sido computados para calcular el tributo correspondiente al ejercicio de 2001.

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

Conforme con lo que dispone el citado art. 73, toda disposición de fondos o bienes en favor de terceros que no responda a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitirse prueba en contrario, que ella genera una utilidad gravada por el tributo asimilable a un interés presunto. El alcance de lo que debe entenderse "en interés de la sociedad" ha sido fijado en el art. 103 del reglamento de la ley, en el que se dispone que se consideran efectuadas "en interés de la sociedad" aquellas operaciones que se relacionan con el giro comercial de la misma o que reparten algún beneficio gravado para la sociedad, aclarando que son una consecuencia de las operaciones propias del giro de las empresas las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los montos dispuestos por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantan y siempre que tales anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

V.- Que se debe hacer mención de las pruebas ofrecidas por la recurrente. Respecto de la pericia contable (fs. 85/89) los expertos informan que Clisa S.A. lleva sus registros contables conforme las normas legales. Manifiestan que durante el período comprendido entre el 1/07/2000 y el 30/06/2001 no se produjeron modificaciones en su composición accionaria, teniendo la firma Roggio S.A. el 97, 53% de su capital social, ni tampoco en la composición accionaria de los Directorios de Clisa S.A. y Roggio S.A.

Luego indican que los montos otorgados a los accionistas generaron intereses que fueron contabilizados como ingresos e incluidos en su





Tribunal Fiscal de la Nación

balance fiscal, conforme se constató en su balance general, en las registraciones en las cuentas de intereses ganados y en la declaración jurada del impuesto a las ganancias presentada por el período 2001. Por último, manifiestan que Caminos Australes S.A. tenía al 30 de junio de 2001 una deuda por la suma de \$44.817 mientras que también mantenía un crédito a su favor de \$17.481.994 resgistrado en "Otros Pasivos Corrientes", lo que arroja una deuda neta a favor de Caminos Australes S.A. de \$17.437.177.

VI.- Que corresponde considerar la relación jurídica existente entre la contribuyente y cada una de las firmas a las que les efectuó el préstamo observado en autos.

Que conforme surge de la pericia contable, durante el lapso abarcado por la presente causa, Roggio S.A. es la controlante de la recurrente, sociedad que posee el 97,53% de participación en su patrimonio; el 2,40% le pertenece a Inversar S.A., en tanto la familia Roggio posee el 0,07% restante y el mismo porcentaje de participación de votos. Asimismo, los directorios de Clisa S.A. y de Roggio S.A. están integrados por las mismas personas (ver fs. 87/88), por lo que de dicha prueba surge que las citadas empresas son parte de un mismo conjunto económico.

Que no obstante que la recurrente argumente en su defensa que integra un mismo conjunto económico con Roggio S.A., y que ello resulte corroborado por la pericia producida, cabe poner de resalto lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver las causas "Fiat Concord S.A. (TF 16.778-I) c/DGI" y "BJ Services S.R.L. (TF 22.368-I) c/ DGI", ambas de fecha 06/03/2012 en las que sostuvo: "...8º) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectúe - como ha ocurrido en el caso- entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria."

Luego en el Considerando 9º) afirmó: "... Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" -recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la

*Am
2011*

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."

Que de la prueba producida la recurrente sólo ha logrado demostrar la vinculación existente entre ambas firmas, pero no el beneficio o interés propio derivado de la operatoria bajo análisis, cuando además de la misma obtenía un interés inferior al previsto por la norma, por lo que corresponde confirmar el ajuste fiscal efectuado con relación a la firma Roggio S.A.

VIII. - Que corresponde resolver la situación con relación a la firma Caminos Australes S.A.

Al respecto la recurrente sostiene que no se calcularon intereses debido a que al 30 de junio de 2001 dicha firma le debía la suma de \$ 44.817 pero al mismo tiempo era su acreedora por el monto de \$17.481.994 quedando una posición neta a favor de Caminos Australes S.A. de \$17.437.177, por lo que entiende que no hubo disposición de fondos ya que se trataba del saldo de un préstamo.

Que según surge de las notas a los estados contables (act. adm., cpo. N° 1, fs. 64) correspondiente al ejercicio cerrado al 30 de junio de 2001 en el rubro "Otros créditos corrientes" se registró la suma que Caminos Austral S.A. le debe a Clisa S.A., mientras que en el rubro "Otros pasivos corrientes" se anotó la suma de \$ 17.481.994 que Clisa S.A. le debe a esta última, lo cual también es confirmado por los peritos contadores al responder el punto 5 de la pericia contable agregada en autos.

Que en virtud de lo expuesto, no se puede considerar, como lo hace el Fisco Nacional, que las sumas que Clisa S.A. ha entregado a Caminos Australes S.A. respondan a un préstamo efectuado a favor de un tercero en los términos del art. 73 de la ley de ganancias, en razón de que se trata de la devolución de parte de la suma que Clisa S.A. adeudaba a Caminos Australes S.A. según sus estados contables, por lo que sobre dicha suma de dinero no se debe calcular ningún tipo de interés presunto.





Tribunal Fiscal de la Nación

Que conforme lo expuesto, corresponde revocar el ajuste efectuado respecto de la firma Caminos Australes S.A.

IX.- Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiere a lo expresado en el Considerando VIII del voto del Vocal Instructor y por lo tanto procede revocar el ajuste efectuado por el Fisco respecto de la suma entregada a la firma Caminos Austral SA.

II.- En cuanto a si resulta de aplicación al caso la presunción del art. artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de la empresa Roggio SA me permito efectuar las siguientes consideraciones.

Conforme lo establecido por la norma referida, corresponde aplicar la presunción que fija, sin admitir prueba en contrario, cuando se disponga de fondos o bienes a favor de terceros, se trate de sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49 de la ley del tributo y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa.

De las constancias de autos surge que la actora dispuso de fondos a favor de la Roggio SA, que resultó ser su controlante (vide pericia contable producida a fs. 85/89 de autos), que las sociedades tienen personalidad propia, como así también patrimonio e intereses propios; y tampoco se encuentra controvertido en autos que por tratarse de sociedades anónimas se encuentran comprendidas en el art. 49, inc. a), apartado primero de la ley del impuesto a las ganancias.

Siendo ello así, resta por establecer el alcance que el artículo 103 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias le asigna a los términos "en interés de la sociedad". En este sentido, se entiende que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla cuando ello no sea una consecuencia de las operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados.

En el caso la actora argumenta en su defensa que con dicha empresa integran un mismo grupo económico y que por tratarse de sociedades vinculadas no puede sostenerse que la disposición de fondos haya sido efectuada en favor de un "tercero".

Cabe señalar que el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre sociedades vinculadas no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, puesto que se trata de distintos sujetos de

*Am
SM*

derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Que en tal sentido, resulta pertinente destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa "Fiat Concord S.A. TF (16.778-I) c/ DGI", sentencia de fecha 6 de marzo de 2010, sostuvo:

"8º) 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 sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5º, ^{Ley} ley 11.683; art. 1º de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ^{Ley} ley 21.481 -B.O. 5/1/77- y en las sucesivas reformas, al primitivo ^{Ley} 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)."

Para luego agregar:





Tribunal Fiscal de la Nación

“9º) 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 receiptó...”

Que en el presente caso la defensa que opone la firma recurrente se encuentra dirigida a demostrar la vinculación que existe entre Clisa y Roggio SA, que el préstamo acordado responde al objeto social de la firma y que -como indica en su alegato- “la entrega de fondos al accionista principal “Roggio” lo fue para resguardarlos y a la vez, recibir una renta segura y adecuada que beneficiara a las dos partes” (sic, fs. 111 vta.), sin que la pericia contable producida en autos aporte datos que difieran de los ya expuestos por la actora en su escrito de inicio. Que por otra parte, no es materia de debate que la tasa de interés fijada para el préstamo bajo examen resulta ser inferior al 20% que establece la normativa en análisis.

Que por lo expuesto, cabe concluir que no ha quedado demostrado que el préstamo otorgado a Roggio SA haya implicado un beneficio para quien lo efectuó, como así tampoco que el mismo haya sido necesario para el giro normal de la empresa recurrente. En consecuencia voto por confirmar la resolución apelada en lo que se refiere a este ajuste.

III.- Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. O'Donnell dijo:


Que adhiere al voto del Dr. Martín.

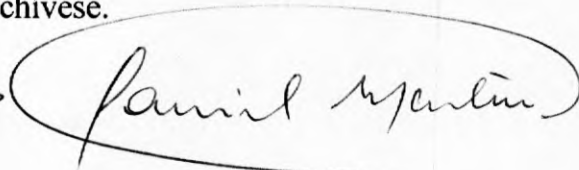
Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar el ajuste fiscal efectuado con relación a la firma Roggio S.A. y revocar el ajuste efectuado respecto de la firma Caminos Australes S.A. Las costas se imponen según los respectivos vencimientos.

2º) Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días proceda a reliquidar la obligación tributaria de acuerdo con lo decidido en la presente sentencia. A tales fines, por Secretaría General de Asuntos Impositivos remítanse los antecedentes administrativos al organismo fiscal por el plazo acordado precedentemente.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.


EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL


DANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL

Fdo.:


AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL


EMILIANA MILITE
SECRETARIA LETRAOÍA (INT.)