

FIAT CONCORD SA (TF 16778-1) C/ DGI
(RECURSO EXTRAORDINARIO)

S.C. F.260, L.XLIII.

Suprema Corte :

- I -

A fs. 596/598, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el ajuste practicado por el Fisco Nacional a Fiat Concord S.A. y a Fiat Argentina S.A. en el impuesto a las ganancias, por la existencia de disposiciones de fondos a favor de terceros sin mediar interés en esas empresas, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen y 100 de su decreto reglamentario.

Para así decidir indicó, en primer lugar, 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. Especificó que no surge de autos que la realización de dichas operaciones haya implicado un beneficio para quien efectuaba los préstamos y que las sociedades no demostraron la alegada necesidad de tales mutuos para su giro normal.

En segundo término, señaló que tanto Fiat Concord S.A. como Fiat Argentina S.A. se limitaron a describir su estructura organizativa, sin aportar prueba alguna sobre el provecho que deriva para ellas operar en esa forma. Enfatizó la actividad financiera que puede desarrollar Fiat Argentina S.A. conforme con sus estatutos, por lo que descartó que las disposiciones de fondos sin la percepción de un interés equivalente al del mercado le hubieran podido redundar un beneficio patrimonial, como tampoco que esos préstamos gratuitos puedan considerarse consecuencia del propio desenvolvimiento de su negocio.

Rechazó los argumentos de las actoras relativos a que el interés de Fiat Concord S.A. y de Fiat Argentina S.A. se identifica con el del grupo económico que integran. Subrayó que, frente al impuesto a las ganancias, las empresas vinculadas deben comportarse, en principio, como partes independientes. Concluyó, por ello, que la vinculación societaria no acredita -por esa sola circunstancia- que los préstamos de dinero hayan sido efectuados en beneficio de quien los realizó. Con cita de Fallos: 286:97, recordó que la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

- II -

Disconformes, las actoras interpusieron el recurso extraordinario de fs. 610/619, concedido a fs. 632 en cuanto se cuestiona el alcance y la interpretación de normas de carácter federal.

Adujeron que la sentencia recurrida ignoró la realidad económica para determinar la verdadera existencia del hecho imponible, en contravención a lo dispuesto por los arts. 1° y 2° de la ley 11.683, al desconocer que todas las empresas citadas en esta causa integran el “Grupo Fiat”, cuya sociedad controlante es Internazionale Holding Fiat, con sede en Suiza. Ello, en su criterio, impide afirmar que las prestatarias revistan el carácter de terceros respecto de las prestadoras, lo que excluye la aplicación del art. 73 de la ley del gravamen.

Negaron, asimismo, que las sumas transferidas entre estas compañías vinculadas lo hayan sido a título de “préstamos”. En tal sentido, explicaron que Fiat Concord S.A. carecía de personal administrativo y que, para hacer frente a sus gastos operativos, remitía todos sus fondos a Fiat Argentina S.A., quien los utilizaba en nombre de Fiat Concord S.A., con la obligación de rendir cuenta de lo actuado. Sin embargo, reconocieron que en ciertas ocasiones permanecían en poder de Fiat Argentina S.A. ciertos saldos excedentes luego de haber satisfecho los gastos de Fiat Concord S.A., pero advirtieron que esos montos eran siempre de libre disposición por parte de esta última.

Agregaron que idéntica operatoria se repetía entre Fiat Argentina S.A. y otras empresas del grupo, tanto nacionales como extranjeras, donde la primera adelantaba el dinero para cancelar gastos de las segundas.

Por último, pusieron de relieve que en la contabilidad de Fiat Argentina S.A. existen cuentas correspondientes a préstamos a otras empresas del grupo, que devengan intereses, pero éstos se diferencian de la administración de fondos por la controlante aquí cuestionada, que hace al giro comercial de sus controladas y responden a la estrategia global del conjunto económico.

- III -

Considero que el recurso extraordinario deducido por las actoras es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior

FIAT CONCORD SA (TF 16778-1) C/ DGI
(RECURSO EXTRAORDINARIO)

S.C. F.260, L.XLIII.

tribunal de la causa a normas federales y la decisión definitiva ha sido contraria al derecho fundado en ellas (art. 14, inc. 3, ley 48).

- IV -

El primer párrafo del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por decreto 450/86, vigente durante los períodos de la *litis*) establecía que toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en su art. 49, inciso a), y que no respondiera a operaciones realizadas en interés de la empresa, haría presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada en cabeza del prestatario equivalente a un interés que allí se fijaba.

Al reglamentar este precepto, el art. 100 del decreto 2353/86 (en vigor durante el lapso en discusión) señalaba que, a los efectos de la aplicación del art. 73 de la ley, se entendería que se configuraba la disposición de fondos o bienes cuando éstos fueran entregados en calidad de préstamo.

El organismo recaudador reconoce que una parte de las sumas remitidas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. ha sido para hacer frente, por anticipado en algunos casos, a los gastos operativos de la primera (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 273 del cuerpo IVA; informe de fs. 386 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 581 del cuerpo ganancias).

Idéntica situación se verifica respecto de los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat” (resolución determinativa de oficio obrante a fs. 302/310 de autos, en especial fs. 302 y 304).

Despejado este aspecto de la controversia, es claro para mí que las disposiciones de fondos de los dos párrafos anteriores no lo han sido en calidad de préstamo, como lo exige el art. 100 del decreto 2353/86, sino en virtud de una modalidad jurídica diversa, más cercana al mandato y a la gestión oficiosa, pero definitivamente alejada del mutuo.

Estimo que la diferencia cobra especial importancia a la luz de la inveterada doctrina de V.E. que indica que “es propio de la tarea judicial indagar sobre el espíritu de la leyes más que guiarse por el rigor de las palabras en que ellas están concebidas” (Fallos: 308:1664). Además, sostuvo que debe averiguarse el verdadero sentido y alcance de la ley “mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto

y la voluntad del legislador, pues sea cual fuere la naturaleza de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla” (Fallos: 308:1861).

Bajo tales premisas, como sostuve *in re* A.679, L.XLII, “Akapol S.A. (T.F. 20.985-I) c/ DGI”, dictaminado en el día de la fecha, observo que la presunción del art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias aquí en debate fue introducida por la ley 23.260. En su mensaje de elevación, el Poder Ejecutivo Nacional admitió que la doble imposición económica sobre utilidades distribuidas, aunque atenuada, subsistiría con la reforma legal, situación que podía inducir a retener utilidades por parte de sociedades cerradas cuyos accionistas tuvieran altos niveles de ingreso, con el objeto de canalizarlas luego hacia los segundos por vías que no supusieran para ellos una imposición adicional.

Y añadió a continuación, de manera tajante: “*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...*” (cfr. mensaje N° 662, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 04/09/85, p. 4177).

Sobre la base de estas afirmaciones, es innegable, a mi modo de ver, que la voluntad del legislador estuvo dirigida a insertar una presunción encaminada únicamente a un tipo específico de préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, cuya finalidad espuria era canalizar fondos de la primera hacía los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.

Es evidente, por las circunstancias reseñadas, que en la especie no se verifica el sustrato fáctico que torna aplicable la figura legal. Por ello, de convalidarse la postura de la demandada, se impondría a la actora una presunción de ganancia gravada sin que, *strictu sensu*, el art. 73 de la ley del tributo ni su reglamentación así lo dispongan (arg. Fallos: 312:912, cons. 9°).

Por lo expuesto, considero que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto convalida la imposición del art. 73 de la ley del gravamen a las sumas entregadas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. para hacer frente a los gastos operativos de la primera, así como también los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat”.

FIAT CONCORD SA (TF 16778-1) C/ DGI
(RECURSO EXTRAORDINARIO)

S.C. F.260, L.XLIII.

- V -

Bajo este prisma, distinta consideración merecen las sumas que, en exceso a sus gastos operativos, Fiat Concord S.A. transfirió a Fiat Argentina S.A. (cfr. antecedentes administrativos, resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias, en especial fs. 582).

En mi parecer, estos montos encuadran sin esfuerzo en los términos del citado art. 73, sin que las defensas opuestas por el contribuyente logren desvirtuar esta conclusión.

En especial, la recurrente no ofreció prueba alguna para acreditar que esas transferencias obedezcan a una causa jurídica diferente de un préstamo ni rebatió la postura fiscal que destaca la carencia de argumentos válidos para explicar el interés de Fiat Concord S.A. en la permanencia de esos saldos en exceso en el patrimonio de su controlante sin requerir su devolución durante los cuatro años bajo inspección (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 387 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias).

Asimismo, el esfuerzo puesto en demostrar que Fiat Argentina S.A. no es un “tercero” en los términos del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, pues controla a Fiat Concord S.A., no es para mí suficiente a la luz de la doctrina de Fallos: 286:97, recordada por el *a quo*, donde se estableció que la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

- VI -

En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir formalmente el recurso extraordinario, revocar parcialmente la sentencia apelada con el alcance señalado en el punto IV y confirmarla en lo restante.

Buenos Aires, 2 de febrero de 2009

ES COPIA

LAURA M. MONTI

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 Argentina, 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

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

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..." (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 original-.

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 terceros 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

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 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 SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

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**.