

NOTAS A FALLOS

Préstamos entre empresas de un mismo conjunto económico



Escribe
Silvia Guadalupe Catinot (*)

► El 6 de marzo último la Corte Suprema de Justicia de la Nación (C.S.J.N.) se pronunció en la causa "Fiat Concord S.A. TF (16.778-I) c/ DGI", avalando la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), respecto de la aplicación de la disposición contenida en el art. 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias ("LIG") a los préstamos que se efectúan entre empresas que forman parte de un conjunto económico.

Cabe recordar que el citado art. 73 establece una presunción -que no admite prueba en contrario- consistente en que toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de sujetos comprendidos en el art. 49, inc. a) de la LIG¹⁾, y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa²⁾, genera 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 8% anual, el importe que resulte mayor.

A efectos de que resulte aplicable dicha presunción, se deben verificar -en forma concurrente- los siguientes requisitos³⁾: (i) se disponga de fondos o bienes a favor de terceros; (ii) se trate de sujetos comprendidos en el inc. a) del art. 49 de la LIG; y (iii) no se trate de operaciones efectuadas en interés de la empresa.

Durante años existió una controversia con la AFIP refe-

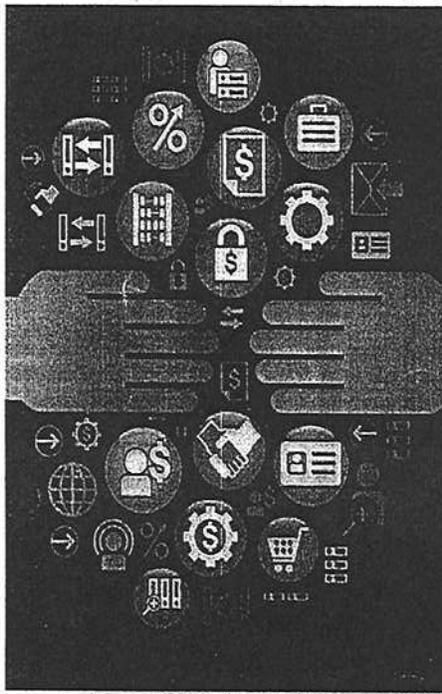
rida a si la disposición contenida en el art. 73 alcanzaba a las disposiciones de fondos o bienes efectuadas entre sociedades vinculadas. La cuestión planteada se centraba en que dicha norma establece que la disposición de fondos o bienes debe ser efectuada a favor de terceros y no debe responder a operaciones realizadas en interés de la empresa.

Punto de partida

Concretamente, la controversia se originó en la valoración por parte de la AFIP de la vinculación de las sociedades que forman un conjunto económico. Dichas sociedades quedan sujetas a los principios de la legislación comercial, la que no admite la personalidad jurídica del conjunto y considera a cada sociedad de manera individual. De allí que las sociedades reunidas en la empresa que cumple las actividades de ellas en conjunto, sean calificadas como terceros frente a la condición que exige la presunción del art. 73 comentado líneas arriba.

Sin embargo, cabe destacar que la C.S.J.N. ha reconocido en varias oportunidades al conjunto económico con personalidad fiscal, al dictaminar -según las distintas circunstancias del caso- con una base común, que reconoce la figura del conjunto económico en la interpretación económica de los arts. 1 y 2 de la ley N° 11.683⁴⁾.

Bajo estos lineamientos, la Cámara Nacional de Apelaciones Contencioso-Administrativa (CNACAF) y el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), a través de sus salas B, C y D, han negado en diversas causas la calidad de terceros a las entidades integradas en una vinculación económica por la tenencia de más del 80% del capital⁵⁾, aún cuando tuvieran personalidad jurídica propia y fueran sujetos de derecho del im-



puesto⁶⁾ y por los préstamos entre ellas⁷⁾.

El 16/10/2002 la Sala D del TFN se pronunció en la causa Fiat Concord S.A.⁸⁾, citando la teoría del órgano o del conjunto económico, en relación con la aplicación de los intereses presuntos a que alude el art. 73 de la LIG. En esa oportunidad, dicho tribunal sostuvo que para aplicar la presunción contenida en el referido precepto, las disposiciones de fondos deben responder a operaciones no realizadas en interés de la empresa, por lo que se debe determinar fehacientemente si las salidas de dinero han tenido un propósito ajeno al interés del grupo económico. En tal sentido, para que se fundamente la ficción legal de los intereses presuntos, dijo el Tribunal «...es condición ineludible que la disposición de fondos se haya efectuado a favor de un tercero...», situación inexistente en la causa analizada ya que de ella se desprendería la vinculación entre las sociedades toda vez que la controlante poseía más del 99% de las acciones de la sociedad controlada.

RUBINZAL - CULZONI EDITORES

LA DOCTRINA JURÍDICA MÁS DESTACADA

Talcahuano 442 - Tel. (011) 4373-0544 - 1013 Buenos Aires
Salta 3464 - Tel. (0342) 455-5520 - 3000 Santa Fe
E-mail: editorial@rubinzal.com.ar - Internet: www.rubinzal.com.ar

ses pues, el hecho de que las empresas se encuentren vinculadas entre sí no resulta suficiente para demostrar que los préstamos de dinero han sido efectuados en beneficio de quien los realizó..."

Contra la sentencia dictada por la Cámara, Fiat Concord S.A. interpuso recurso extraordinario ante la C.S.J.N.

Criterio

Recientemente, el máximo tribunal se pronunció en esta causa, avalando la posición de la AFIP respecto de la aplicación de la disposición contenida en el art. 73 de la LIG a los préstamos que se efectúan entre empresas que forman parte de un conjunto económico.

Luego de efectuar un análisis de los antecedentes parlamentarios de la Ley 23.260 -norma que introdujo la presunción comentada en la LIG- y del mensaje de elevación del proyecto de ley -N° 662- por el Poder Ejecutivo Nacional, el máximo tribunal se cionó a dilucidar los aspectos delimitados en su jurisdicción. Concretamente, (i) puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada a favor de un "tercero", en los términos de la norma que se examina, cuando aquella se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico, y (ii) si "el interés de la empresa" a que alude la norma debe ser entendido como el interés del conjunto económico y no el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.

Al respecto, la C.S.J.N. concluye que (i) el hecho de que la disposición de fondos se efectúe entre empresas 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 citado art. 73; (ii) el requisito de que las disposiciones de fondos o bienes no respondan 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 efectúe dicha disposición; y (iii) en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico podrían existir modal-

dades comerciales pecuniaras que deberán ser contempladas en cada caso.

De esta manera, la C.S.J.N. avala la aplicación de la disposición contenida en el art. 73 de la LIG respecto de los préstamos que se efectúan entre empresas que forman parte de un conjunto económico y parecería poner fin a la controversia oportunamente planteada.

(*) Abogada y Contadora Pública Nacional. Especialista en Impuestos y en Derecho Tributario Internacional. Estudio Silvia Catinot & Asociados.

¹⁾ Se encuentran excluidas las disposiciones de fondos o bienes que efectúen a sus socios las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple, así como también aquellas efectuadas a los socios comanditarios de las sociedades en comandita por acciones. La presunción tampoco resulta aplicable cuando procede el tratamiento previsto en el tercer y cuarto párrafo del artículo 14 de la LIG.

²⁾ Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, 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 (Cfr. art. 103 del decreto reglamentario de la LIG)

³⁾ Dichos requisitos han sido receptados en diversos precedentes judiciales -entre otros- los siguientes: CNACAF, "Akapol", Sala V 9/03/2005; CNACAF, Sala I, "Marlino Automotores S.A.", 12/03/2009; CNACAF, Sala III, "Servando Pedrido SAICYF", 11/10/2005, y CNACAF "Lemiro Pablo Pietroboni S.A.", Sala IV, 5/07/2007.

⁴⁾ Cabe remitirse a la jurisprudencia de la CSJN considerada por el TFN, Sala D en la causa "Fiat Concord S.A." 16/10/2002.

⁵⁾ TFN, Sala B "Empresa de Combustible Zona Comin", 23 de marzo de 2005.

⁶⁾ CNACAF, Sala V "Akapol S.A.", 9/3/2005.

⁷⁾ TFN, Sala C "Kkahatu S.A.", 29/06/2004; Sala B, "Bio-Sidus S.A.", 19/10/2004, Sala C, "Lavadero Virasoro", 10/07/2003.

⁸⁾ TFN, Sala D, "Fiat Concord S.A.", 16/10/2002.

⁹⁾ CNACAF, Sala IV "Fiat Concord S.A.", 21/3/2006.

www.novedadesfiscales.com.ar



un nuevo concepto en información fiscal

4349-1551 / 4349-1552 • 0800-333-7210 • suscribase@novedadesfiscales.com.ar

Extensión informática del suplemento NOVEDADES FISCALES (Segundo y cuarto martes de cada mes junto a Ámbito Financiero)