



BOLETÍN JURÍDICO N° 11

SEPARATA ACTUALIDAD DERECHO TRIBUTARIO

Responsables: Juan Capello y Juan Pablo Fridenberg.

SUMARIO

01 DOCTRINA

Juan Capello y Juan Pablo Fridenberg; “Abuso de derecho en materia tributaria: de “Parke Davis” a “Molinos Rio de la Plata”.

02 CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

2.1. “PARKE DAVIS”

PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan exenciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en igualdad de circunstancias.

LEY TRIBUTARIA, INTERPRETACIÓN DE LA LEY

De acuerdo con los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (t. o. 1962), en la interpretación de las leyes impositivas cabe atenerse a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente.

Interpretación de tratados internacionales, contratos comerciales, principio de reciprocidad

El reconocimiento de derechos formulado en tratados internacionales sólo puede ser aplicado y afectar a los súbditos o sociedades involucrados en ellos.

Impuesto a los réditos, deducciones impositivas, regalías comerciales, empresa extranjera, uso de marca.

A los efectos del impuesto a los réditos no son deducibles, como gastos de experimentación, los importes que en concepto de regalías abona una sociedad argentina a una extranjera por servicios o uso de fórmulas en el campo de la medicina.

Sentencia “Parke Davis y Cía. de Argentina, S.A.I.C. s/ impuesto a los réditos, de emergencia y sustitutivo”, de fecha 31 de julio de 1973.

02

2.2. "MELLOR GOODWIN"

Para que se configure el contrato deben mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferencia de intereses, por lo cual, si se ha acreditado que existe conjunto económico o relación de sujeción de empresas, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones.

No procede la acción de repetición de impuestos, que es un caso particular del enriquecimiento sin causa, cuyo fundamento es la expresión de una norma ética, si en el juicio la parte actora no ha demostrado haber cumplido el elemental recaudo de procedencia que significa su empobrecimiento por no haber podido trasladar el impuesto pagado al precio de las mercaderías gravadas y que vendió. de lo contrario quien demanda por repetición del gravamen y obtiene sentencia favorable, si antes trasladó el impuesto al precio habría cobrado a la buena fe y la repetición no puede depender sino de la prueba del real perjuicio sufrido (con este fallo la Corte Suprema rectifica la doctrina del tribunal expuesta en su anterior composición, especialmente el caso de Fallos, t. 283, p. 360 -Rev. La Ley, t. 148, p. 174-, volviendo al criterio del caso de Fallos, t. 3, p. 131).

Ya sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, comprobado el fenómeno de la concentración de empresas debe considerarse el fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que las vinculan y la ley 12.143 prevé en su art. 5º este modo operativo, cuando el responsable del impuesto efectúa sus ventas por medio de o a personas o sociedades a él vinculados en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio, reparto de utilidades, etc., en cuyo caso el impuesto debe liquidarse sobre el mayor precio de venta obtenido.

El verdadero concepto de venta a los efectos del impuesto de la ley 12.143 es la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de un sujeto de derecho, entre ellas el locador de obra que suministra la materia prima principal, al dominio de otra persona.

La teoría de la realidad económica o de la penetración cuando autoriza a considerar la existencia de un conjunto económico, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la realidad de las estructuras económico sociales en transformación, pero no puede funcionar en forma unilateral, a favor de sólo alguno de los sujetos de la relación tributaria.

Si entre dos sociedades media un conjunto económico, como que una de ellas tiene el 99% del capital de la otra, las operaciones que entre ellas celebran sólo significan un traslado de mercaderías entre sectores de dicho conjunto y en consecuencia a los efectos tributarios, en el caso el impuesto a las ventas, únicamente interesan las operaciones del conjunto con terceros que signifiquen real entrada de mercaderías al conjunto o salida de él.

No se da la situación prevista en el art. 6º párr. 3º a) de la ley 12.143 si las operaciones que dan origen al litigio responden a obras realizadas por encargo de terceros para ser instaladas en inmuebles o muebles de otras personas.

Como condición para aceptar la acción del contribuyente que en su beneficio desarma la ficción que creó debe exigirse que acredite que ha rectificado su conducta impositiva total conforme a los extremos legales que impone la confesión de existencia de un conjunto económico.

Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan; fuera de esos casos, corresponde una interpretación estricta de las cláusulas pertinentes.

La interpretación judicial no debe practicarse en forma que se agote con la consideración de la letra, sino estableciendo la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu y observe y precise la voluntad del legislador en la común tarea con los jueces de lograr soluciones justas y adecuadas a la adjudicación de los derechos de los ciudadanos. Son ajenos al campo de la imposición del gravamen de las ventas los procesos artesanales mencionados en el art. 28 de la reglamentación y las que fueren declaradas comprendidos en dicho artículo por resolución del organismo de aplicación del impuesto.

Sentencia "Mellor Goodwin Combustion S.A. c. Gobierno Nacional", de fecha 18 de octubre de 1973.

02

2.3. “KELLOGG CO. ARGENTINA”

La cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente conduce al examen del problema referido al alcance del concepto de la “realidad económica” específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12 de la ley 11.683 t o. en 1962). Tal regulación normativa de 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.

Sentencia “KELLOG CO. ARG. S.A.C.I. Y F. s/ IMPUESTO A LOS REDITOS. REALIDAD ECONÓMICA- TEORÍA DE LA PENETRACION”, de fecha 26 de febrero de 1985.

2.4. “MOLINOS RÍO DE LA PLATA”

Impuesto a las ganancias - Tratados Internacionales - Doble Imposición- Interpretación de los Tratados Internacionales - Buena Fe

Toda vez que la cláusula del art. 11 del CDI aprobado por la ley 23.228 -cuya finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina- fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas “sociedades plataforma de inversiones” y no gravar sus rentas de fuente extranjera, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal, las ganancias cuestionadas en la causa no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile, es decir el supuesto de hecho no sería, entonces evitar la doble imposición sino procurar doblemente una no imposición, por lo que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti y voto del juez Lorenzetti).

Impuesto a las ganancias - Doble Imposición - Tratados Internacionales - Principio de Realidad Económica

El principio de la “realidad económica” faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos; dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

Impuesto a las ganancias - Razonabilidad - Sentencia Arbitraria - Doble Imposición - Tratados Internacionales

Corresponde rechazar el recurso interpuesto contra la sentencia que confirmó la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, si el desconocimiento de la forma jurídica empleada por la contribuyente llevado a cabo por el Fisco con base en diversas constancias probatorias de la causa, fue revisado por el Tribunal Fiscal y la Cámara de Apelaciones, quienes llegaron a conclusiones que no se advierten como irrazonables o desprovistas de fundamento de acuerdo a la doctrina excepcional de la arbitrariedad (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

Impuesto a las ganancias - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - BUENA FE - PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

Dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho

02

(artículo 27 de la Constitución), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11 del Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio, aprobado por ley 23.228, que no ampara la utilización de las sociedades plataforma del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

Impuesto a las ganancias - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES - CUESTIÓN PREJUDICIAL - EVASION - SOBRESIMIENTO

Resulta improcedente la tacha de arbitrariedad contra la sentencia que confirmó la determinación de oficio del impuesto a la ganancias, toda vez que de acuerdo a las propias constancias de la causa surge que la decisión firme en la jurisdicción criminal y correccional federal, sobreyó a los directivos de la empresa actora con fundamento exclusivo en la ausencia de configuración del tipo subjetivo que exige la evasión tributaria agravada y dejó aclarado expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito correspondiente (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti y voto del juez Lorenzetti).

Impuesto a las ganancias - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - BUENA FE

Un análisis consistente de la denuncia efectuada por Argentina al CDI aprobado por ley 23.228 -debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional- y suscripción de un nuevo instrumento internacional, lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional, afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a INTERPRETACIONES que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti y voto del juez Lorenzetti).

TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - PRINCIPIO DE BUENA FÉ

Las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865, los cuales consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti y voto del juez Lorenzetti).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - CONSTITUCIÓN NACIONAL

La inserción de los tratados en el sistema jurídico argentino se referencia genéricamente (como toda norma infra-constitucional) con su grado de congruencia con las disposiciones del tratado y el texto constitucional y específicamente con la cláusula del artículo 27 de la Constitución, aquella que obliga al Gobierno Federal a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

RAZONABILIDAD DE LA LEY - ABUSO DEL DERECHO

Dentro de los principios de derecho público del ordenamiento constitucional argentino se encuentra el principio de razonabilidad, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos; ello no solo implica la posibilidad de reglamentar razonablemente los derechos y garantías reconocidos en la parte dogmática, sino también que su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

02

ABUSO DEL DERECHO - RAZONABILIDAD DE LA LEY

La noción de abuso repele al derecho, hiere la convivencia social y al armónico desarrollo de la vida en comunidad; así el principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derechos en todas sus variantes (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - ABUSO DEL DERECHO

A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - ABUSO DEL DERECHO

La postulación auto-referente que sugiere que el "abuso del tratado" deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

TRATADOS INTERNACIONALES - PRINCIPIO DE BUENA FÉ - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Las normas internacionales encuentran límites concretos a partir del lenguaje que utilizan y del principio de buena fe con el que deben ser interpretadas (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - PRINCIPIO DE BUENA FÉ - RAZONABILIDAD DE LA LEY

En un sentido coherente con nuestro diseño constitucional, se reconoce a la buena fe como guía estructural de interpretación de los pactos internacionales; y, con ello, la razonabilidad es el patrón de comportamiento que repele INTERPRETACIONES que -so pretexto de la invocación de las cláusulas de un tratado- desvirtúen su naturaleza, objeto o finalidad (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - FRAUDE

Dentro de la lógica del derecho internacional privado, la norma de reenvío o norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales: en lo que al caso interesa, el orden público internacional y, sobre todo, el fraude a la ley (Voto de los jueces Maqueda y Rosatti).

RECURSO EXTRAORDINARIO - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se encuentra en tela de juicio la inteligencia de normas federales -artículos 27, 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio, aprobado por ley 23.228, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865 y artículo 2º de la ley 11.683-, y la decisión ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (artículo 14, inc. 3º, ley 48)

TRATADOS INTERNACIONALES - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - DOBLE IMPOSICIÓN - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - PRINCIPIO DE BUENA FE - ABUSO DEL DERECHO

El artículo 11 del CDI aprobado por la ley 23.228 debe ser interpretado conforme con la buena fe y la prohibición del abuso del derecho (Voto del juez Lorenzetti).

02

TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RAZONABILIDAD - PRINCIPIO DE BUENA FE - CONSTITUCION NACIONAL

Pretender que la letra del artículo 11 del CDI aprobado por la ley 23.228, suscrito entre las partes muchos años antes del momento en que tuvo lugar la sanción de la ley chilena que creó las sociedades plataformas de negocios, ampara la figura de la sociedad -en Chile- interpuesta entre la sociedad en argentina y la fuente de ganancias -los dividendos distribuidos por las sociedades de Uruguay y Perú- y su consecuente no tributación, deviene irrazonable y contrario al principio de buena fe tantas veces citado (artículo 31 de la Convención de Viena) y a los principios y valores de la Constitución Nacional (Voto del juez Lorenzetti).

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La interpretación del CDI- aprobado por la ley 23.228-, como la de todo tratado internacional ratificado por nuestro país, debe hacerse siempre de conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional (artículo 27) y en la búsqueda de coherencia -que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo- y en la ponderación de los principios jurídicos aplicables, no cabe prescindir de la consideración de las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (Voto del juez Lorenzetti).

Impuesto a las ganancias - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES - CONSTITUCION NACIONAL

Resulta irrazonable la exégesis que, de la letra del CDI- aprobado por la ley 23.228, propugna la empresa actora a fin de no tributar el impuesto a las ganancias sobre los dividendos, toda vez que, al no verificarse la situación que dicho convenio buscaba regular, sus consecuencias llevan a una interpretación y aplicación del mentado instrumento contrarias a los principios y valores de la Constitución Nacional (Voto del juez Lorenzetti).

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

La sentencia judicial debe interpretar y aplicar el derecho, lo que importa examinar el texto de una ley dentro del sistema jurídico y el diálogo de fuentes que ello exige (Voto del juez Lorenzetti).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Los tratados internacionales tienen jerarquía suprallegal (artículo 31 de la Constitución Nacional) y deben ser interpretados conforme con los principios de derecho público establecidos en la Carta Magna; esos principios son mandatos destinados a lograr su máxima satisfacción de un modo compatible con otros principios competitivos que resulten aplicables en el mismo campo de argumentación (Voto del juez Lorenzetti).

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA - BUENA FE - ABUSO DEL DERECHO - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES

Las formas jurídicas elegidas por una empresa no pueden ser ignoradas, pero también deben ser interpretadas de modo que respondan a la buena fe y prohibición del abuso (Voto del juez Lorenzetti).

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - PRINCIPIO DE BUENA FE - CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

La exigencia de buena fe en la interpretación y aplicación de los tratados no puede ser ignorada, conforme con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865 (Voto del juez Lorenzetti).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

El artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- al disponer que los dividendos distribuidos sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye no ofrece dificultad interpretativa

02

alguna y fuerza a concluir que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos distribuidos por la empresa actora, pues el CDI había consagrado en el citado artículo 11 la regla que otorga potestad tributaria al lugar de colocación del capital para definir la fuente productora de la renta de dividendos y participaciones (art. 2º, inc. e,), resultando irrelevante la nacionalidad o domicilio del titular de dicha renta (art. 4º) (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

En virtud de que el CDI -aprobado por la ley 23.228- no contemplaba que las modificaciones introducidas en la regulación relevante de los impuestos debieran cumplir condición alguna, los beneficios del CDI eran aplicables incluso si, como sucedió en Chile, uno de los Estados introducía una modificación que tuviese por efecto renunciar al ejercicio de la potestad tributaria exclusiva que le reconocía el CDI; esta interpretación, además de ser ineludible desde el punto de vista literal, es la única que se condice con el principio de la fuente que rige al CDI (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

El CDI -aprobado por la ley 23.228- no contiene norma alguna que establezca que la renuncia sobreviniente a la potestad tributaria por parte de un Estado contratante habilite al otro Estado a ejercer la suya, resignada al suscribir dicho convenio (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

No corresponde a los jueces introducir distinciones cuando la norma convencional no lo hace, por lo cual si el legislador -al aprobar el CDI (Ley 23.228)- hubiera querido hacer distinciones para, por ejemplo, permitir que nuestro país reasumiera su potestad tributaria cuando la misma hubiera sido abdicada por Chile, lejos de aprobar derechamente los términos genéricos contenidos en el artículo 1º del CDI, habría hecho las salvedades o excepciones pertinentes para que el Poder Ejecutivo, al manifestar el consentimiento en obligarse por el convenio, introdujese las reservas que estimase necesarias (Disidencia del juez Rosenkrantz).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

No resulta posible introducir por vía interpretativa recaudos que los órganos constitucionales encargados de la celebración de tratados no incluyeron en su texto (Disidencia del juez Rosenkrantz).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

En razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna (arts. 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional), debe afirmarse que una ley tributaria de tal fuente puede sufrir restricciones -o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable- en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, suscripto con el propósito de fomentar las relaciones económicas y la inversión recíproca entre los estados contratantes, evitando la doble imposición fiscal y la discriminación en perjuicio de los nacionales de cada una de las partes (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - DOBLE IMPOSICIÓN - TRATADOS INTERNACIONALES

Al atribuir potestad tributaria exclusiva a Chile para gravar los dividendos distribuidos por la empresa actora el artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- inhibió la operatividad del artículo 146, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.), impidiendo que Argentina gravase tales dividendos (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Si bien el propósito de evitar la doble imposición surge expresamente del preámbulo del CDI -aprobado por la ley 23.228- que establece que la República Argentina y la República de Chile, en el deseo de concluir un Convenio para evitar la doble tributación, ni en el preámbulo del CDI, ni en sus artículos, existe alusión alguna a que los Estados contratantes al firmarlo hubiesen tenido en miras prevenir

02

las situaciones de no-imposición a las que naturalmente podía dar lugar la aplicación de las normas del CDI basadas en el principio de la fuente, el que concede potestad tributaria al Estado parte en el que las rentas tienen su fuente productora, tal como ella fue definida por el artículo 2º, inc. e. (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

La conclusión según la cual el objeto y fin del CDI -aprobado por la ley 23.228- de prevenir la doble imposición no parecía ser, para los Estados contratantes, incompatible con resultados de no-imposición para el impuesto a las ganancias resulta reafirmada por el hecho de que Argentina no propició la modificación del CDI para neutralizar los efectos del régimen de sociedades plataforma de inversiones, promulgado en Chile posteriormente, que no gravaba los dividendos distribuidos en aquel país (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - PRINCIPIO DE BUENA FE

La conducta del Estado Nacional, por intermedio de la AFIP, consistente en aplicar su legislación interna para desconocer lo dispuesto por el artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- resulta incompatible con el principio cardinal de la buena fe según el cual deben interpretarse los tratados internacionales (artículo 31, Convención de Viena); dicho principio informa y fundamenta todo el ordenamiento argentino, tanto público como privado, condicionando especialmente la validez del actuar estatal (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - PRINCIPIO DE BUENA FE

Al desestimar la aplicación del artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- el Estado Nacional actuó de manera inconsistente con las expectativas generadas por sus propios actos anteriores y dicho comportamiento transgredió el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre las naciones, máxime si se tiene en cuenta que el Fisco chileno interpretaba desde años antes de las determinaciones de oficio recurridas que las sociedades plataforma de inversiones estaban habilitadas para aplicar las disposiciones del CDI (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

El art. 22 del CDI -aprobado por la ley 23.228- establecía con claridad que cualquier situación que pudiera ser concebida por alguno de los Estados contratantes como un fraude al CDI debía resolverse mediante un mutuo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, a través de consultas o intercambio de información, ni siquiera en el caso de fraude, el CDI contemplaba la posibilidad de que uno de los Estados contratantes recurriese unilateralmente a su legislación interna para derogar sus disposiciones; la única facultad que se concedía era la de establecer controles administrativos tendientes a detectar tales situaciones y adoptar los mecanismos de consulta previstos en el CDI (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN

Resulta inadmisibles atribuir a la cláusula del beneficiario efectivo la naturaleza de una condición implícita de los CDI que no requiere para su operatividad de estipulación expresa alguna, pues ello equivale a reescribir el CDI -aprobado por la ley 23.228- bajo el pretexto de interpretarlo, incorporando un recaudo no previsto por los Estados parte para acceder a sus beneficios (Disidencia del juez Rosenkrantz).

TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El compromiso asumido por los Estados parte en el CDI -aprobado por la ley 23.228- debe respetarse aun cuando la aplicación de sus disposiciones redunde en una ausencia de imposición en ambas jurisdicciones e independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las planificaciones fiscales implementadas para alcanzar tal efecto, en tanto no corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (Disidencia del juez Rosenkrantz).

02

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Invocar la aplicación del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 para desconocer lo dispuesto en el artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- implica un apartamiento palmario del texto de dicho convenio y supone, además, alterar unilateralmente lo que es un acto emanado de dos Estados soberanos, en tanto de esa manera, se afecta el principio pacta sunt servanda y las reglas de interpretación fijadas por la Convención de Viena (artículos 26, 31 y 32), sin que se verifiquen las circunstancias excepcionales de conflicto irresoluble con los principios de derecho público establecidos en la Ley Suprema, únicas en las que los tratados deben ser soslayados para que pueda prevalecer la propia Constitución Nacional (Disidencia del juez Rosenkrantz).

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - CONSTITUCION NACIONAL - ABUSO DEL DERECHO

La no-imposición permitida por las normas del CDI -aprobado por la ley 23.228- no constituye una transgresión a los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional que, en los términos de su artículo 27, permita excluir la aplicación del CDI, pues no solamente la posibilidad de una situación de no-imposición es una consecuencia natural y previsible del tipo de CDI que la República Argentina y la República de Chile suscribieron, aprobaron constitucionalmente y ratificaron -lo que descarta la noción de un abuso de dicho CDI-, sino que es una posibilidad que la propia Constitución Nacional prevé al regular el poder de imposición con el que dota al Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 2) (Disidencia del juez Rosenkrantz).

TRATADOS INTERNACIONALES - DOBLE IMPOSICIÓN - IMPUESTO A LAS GANANCIAS - CONSTITUCION NACIONAL

El hecho de que el Congreso tenga la potestad constitucional de aprobar tratados -como el CDI aprobado por la ley 23.228-, que involucra concesiones respecto de la potestad tributaria de la República Argentina, muestra que la no-imposición no resulta contraria a ningún principio fundamental de la Constitución Nacional y, en consecuencia, no genera ningún problema de compatibilidad normativa a la luz del artículo 27, más allá de lo que se opine sobre la conveniencia o justicia de permitir una situación tal, en tanto los principios de derecho público establecidos en nuestra Constitución Nacional no se ven vulnerados por el hecho de que el Estado co-contratante decida no ejercer una potestad tributaria que el propio tratado le reserva con carácter exclusivo (Disidencia del juez Rosenkrantz).

TRATADOS INTERNACIONALES - INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

En la interpretación de los tratados en los que la República Argentina es parte el análisis textual es de fundamental importancia, puesto que la letra de los tratados -en el contexto de sus términos y teniendo en cuenta su objeto y fin (conf. artículo 31.1, Convención de Viena)- determina los alcances de la norma interpretada (Disidencia del juez Rosenkrantz)

FACULTADES DE LA CORTE SUPREMA - INTERPRETACIÓN DE LA LEY

No cabe a la Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este, pues de hacerlo olvidaría que la primera fuente de exégesis de una norma convencional es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella (Disidencia del juez Rosenkrantz).

Sentencia “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” de fecha 2 de septiembre de 2021.

Abuso de derecho en materia tributaria:
de "Parke Davis" a "Molinos Río de la Plata"

Juan Capello
Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional (AFIP)

Juan Pablo Fridenberg
Subdirección General de Asuntos jurídicos (AFIP)

Cinco décadas más tarde del precedente "Parke Davis", con el fallo "Molinos"¹, la Corte Suprema nos entrega un nuevo emblema en la jurisprudencia sobre el principio de realidad económica², entre otros principios consagrados en nuestro ordenamiento jurídico.

La ley de procedimiento tributario autoriza la recalificación de un negocio jurídico, mediante su *reconducción al hecho imponible*, cuando las formas jurídicas exteriorizadas revelen un uso instrumental que desnaturaliza su causa típica. Tal reconducción aparece supeditada a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para reflejar la cabal intención de las partes, la que surgirá de la indagación de la naturaleza jurídica de los actos y contratos.

Si analizamos los parámetros del principio de realidad económica establecidos en los precedentes del título, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica. "Esto se impone no sólo por los abusos a que se presta la complejidad de relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea". Esta apreciación fue expuesta por los Sres. Ministros de la CSJN el 31 de julio del año 1973 en el reconocido juicio seguido por "Parke Davis y Cía. de Argentina SAIC"³, en el cual se discutía si los importes que pretendía deducir la empresa podían descontarse como gastos de experimentación y acreditarse en favor de la empresa extranjera

!!

¹CAF 1351/2014/CA1-CS1 "Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

²La pauta consagrada en el art. 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) conserva su redacción desde su temprana introducción (1946), y "resalta la relevancia de la verdad jurídica objetiva de los hechos sobre las formas jurídicas escogidas por las partes para formalizar sus negocios", y precisamente, se la aplica para desentrañar la *realidad jurídica* del acto realizado (DAMARCO, Jorge H.: "La elusión fiscal y los medios para evitarla", *Revista de Tributación*, nº 12, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2008).

³Fallos 286:97 (Considerando 16º), argumento reiterado poco tiempo después, en Fallos 287:79 "Mellor Godwin" (18/10/1973, Considerando 3º). Más tarde, con similares referencias, cfr. Fallos 307:118, "Kellogg Co. Argentina, S.A." (26/2/1985). Ambos forman parte de la presente entrega aunque, debe decirse, no fueron los únicos en esa línea (Ver al respecto Corti, Arístides H. o M.; "El caso 'Kellogg' y el restablecimiento de la doctrina 'Parke Davis', LA LEY 1985-B, 414).

titular de las fórmulas, que, a su vez, era propietaria del 99,96% de las acciones de la sociedad local. En aquella oportunidad el Tribunal Superior fue conciso, marcando a fuego uno de los principios rectores del derecho tributario: la prevalencia de la sustancia sobre la forma a los fines impositivos.

Dicho fallo dejó algunos conceptos de contenido fundamental para todos los abogados del Estado, que en el ejercicio de sus funciones deben ejercer la esencial defensa de los intereses públicos.

La existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unidas económicamente, llevó a que la Corte Suprema analice el contrato de regalías existente como un acto jurídico bilateral y patrimonial, suscripto por dos sociedades de capital perfectamente delimitadas, no resultando ello óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquéllas y su comunidad de intereses a través de la significación económica de los hechos examinados.

Allí se avanzó en temas muy importantes como la inevitable existencia de un interés común entre partes dependientes, cómo debe ser interpretado un convenio celebrado entre dos Estados en orden a evitar la doble imposición internacional y en los principios de reciprocidad y de la igualdad ante la ley -excepciones y privilegios que rigen para la comunidad por igual y no en particular-.

El precedente "Parke Davis", duramente tildado como anti empresa por parte de un sector de la opinión (pública y jurídica), es ahora la base fundamental del reciente fallo "Molinos" que la CSJN dictó hace pocos días. Vemos que su precisión se renueva y retorna con más fuerza.

Esta vez, por el propio tema debatido, la Corte hizo más hincapié en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, su contenido y su jerarquía legal.

Se detuvo, particularmente, en la buena fe que debe primar en la interpretación de los CDI, abordó temas de derecho público, tratados internacionales y la supremacía de la Constitución Nacional ante un caso de abuso del derecho.

En ese sentido, convalidó la postura sostenida por AFIP, que indicaba que "Molinos Chile" había sido constituida con el único propósito de suprimir la carga tributaria. Aplicando el principio de realidad económica previsto en el artículo 2 de la Ley de Procedimiento Tributario, la AFIP sostuvo que "Molinos Argentina" había abusado del CDI, al constituir una "sociedad conducto" amparada por los beneficios tributarios de la Ley chilena 19.840.

Bajo este escenario, el Máximo Tribunal analizó cómo el aspecto tributario atraviesa los negocios entre particulares y cómo deben interpretarse las decisiones de las empresas a tales fines, advirtiendo que no podría convalidarse la postura de Molinos -aunque fuera acompañada por la Procuración General, que en su dictamen instaba a revocar la determinación de oficio-, atento que el esquema seguido por la empresa en su

planificación fiscal provocó un impacto no deseado en el hecho imponible generando una situación de doble imposición que no era posible de admitir como una planificación para mejorar o maximizar su negocio, ya que era contraria a la voluntad exteriorizada por la Argentina en el convenio suscripto para evitar la doble imposición.

Vale aquí avanzar con la siguiente reflexión: una vez que un convenio fue denunciado -como fue el caso del CDI con Chile - y se firmó uno nuevo, erradicando de su texto las situaciones de abuso que se habían comprobado hasta el momento ¿qué sucede con las operaciones y actividades concretadas que no cumplían con la esencia para la que habían sido creadas?, ¿otorga fundamento suficiente para que un contribuyente beneficiado por esa deformación del CDI se crea igualmente acreedor de la aplicación de su letra?.

Se trata de decidir cuál es la finalidad en la suscripción de un CDI y de qué hablamos cuando nos expresamos sobre la soberanía nacional y la potestad de un país para que, a través de su organismo recaudador, pueda fiscalizar y determinar si existió un abuso de tratado en el caso concreto.

La Corte, en su mayoría, expresó que la República de Chile, al crear en el año 2002 las denominadas "sociedades plataforma de inversiones" y no gravar sus rentas de fuente extranjera, habilitó la radicación de empresas cuyo único vínculo territorial con ese país fuera la residencia formal. De esta manera, las ganancias cuestionadas en las actuaciones no se encontraban alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile. De ese modo, el supuesto de hecho en la causa no era, entonces, a partir de la conducta de la actora, evitar la doble imposición sino procurar una doble no imposición, por lo que no se encontraba alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.

Además, indicaron que, dentro de la lógica del derecho internacional privado, la norma de reenvío o norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales: en lo que al caso interesa, el orden público internacional y, sobre todo, el fraude a la ley.

La estrategia judicial de la empresa Molinos, que previamente plasmara en sede administrativa, no fue suficiente para nuestro Máximo Tribunal que, de una manera contundente, vuelve a su prístina doctrina de "Parke Davis".

Es así como la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó un nuevo **leading case en materia tributaria, en un típico caso de planificación fiscal abusiva**. Frente a la aplicación ingenua de reglas jurídicas (abusadas) en función de artificios o apariencias, el voto mayoritario del Máximo Tribunal formula una interpretación principista, dotando de contenido jurídico, pero también moral, a la solución del caso.

Finalmente, el fallo "Molinos" engloba otros temas muy importantes como los CDI bajo el modelo del Pacto Andino, la directivas y recomendaciones de la OCDE, y, por otro lado, el interesante agregado

de la "supuesta" incidencia de la sentencia penal -infracción al Régimen Penal Tributario- en el ajuste, que nos dan la seguridad de que este precedente de la Corte Suprema constituye un hito fundamental en la doctrina judicial tributaria.

cunstancias como las que ilustra la presente causa. Si constituye un deber moral y legal la asistencia a los progenitores, su cumplimiento no puede volverse nunca en contra de quien ajustó su conducta a tales principios.

Por ello, oída la Procuración General, se revoca la sentencia apelada.

MIGUEL ANGEL BERCAITZ — AGUSTÍN DÍAZ BIALET
— MANUEL ARAUZ CASTEX — ERNESTO A. CORVALÁN NANCLARES — HÉCTOR MASNATTA.

S.A.I.C. PARKE DAVIS Y CÍA. DE ARGENTINA

IMPUESTO A LOS REDITOS: *Principios generales.*

De acuerdo con los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (t.o. 1962), en la interpretación de las leyes impositivas cabe atenerse a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente, que pueden ser inadecuadas o no responder a la realidad económica.

CONTRATO.

No puede concebirse, en estricto derecho, la existencia de contrato cuando no hay dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor. Si los intereses que concurren al acto no son opuestos, sino paralelos, no existe contrato, sino un acto complejo.

TRATADOS.

El reconocimiento de derechos formulado en tratados internacionales sólo puede ser aplicado y afectar a los súbditos o sociedades involucrados en ellos. El convenio entre dos Estados para evitar la doble imposición es un estatuto específico entre dos sujetos de derecho internacional tendiente a otorgar un trato de favor a los residentes de ambos Estados.

En cuanto sus cláusulas contradigan disposiciones del derecho tributario argentino, ello sólo produciría efectos en beneficio de los residentes de los Estados contratantes; y, basándose el tratamiento especial en el principio de la reciprocidad, su aplicación no afecta a la igualdad constitucional.

CONSTITUCION NACIONAL: *Derechos y garantías. Igualdad.*

El principio de la igualdad ante la ley consiste en que no se establezcan exenciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en igualdad de circunstancias.

IMPUESTO A LOS REDITOS: Deducciones. Comercio e industria.

A los efectos del impuesto a los réditos no son deducibles, como gastos de experimentación, los importes que en concepto de regalías abona una sociedad argentina a una extranjera por servicios o uso de fórmulas en el campo de la medicina, acreditados a nombre de la segunda, si ésta es titular de prácticamente la totalidad de las acciones de la primera (en el caso, del 99,95%). La tesis contraria conduciría a admitir que el accionante mayoritario, por su calidad de regalista, percibiría no sólo la retribución por el uso de las marcas o patentes efectuado por la concesionaria, sino también las utilidades que produjera su explotación, sin que ellas hubieran abonado el pertinente impuesto, es decir, se habría creado una exención impositiva que la ley no otorga, ni en su letra ni en su espíritu.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Buenos Aires 24 de marzo de 1970.

Autos y Vistos:

El expediente número 6842, caratulado: "Parke Davis y Cia. de Argentina S.A.I.C. s/recurso de apelación impuesto a los réditos, de emergencia y sustitutivo", y

Resultando:

a) A fojas 73/85 la actora interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de la Dirección General Impositiva (Delegación Regional N° 3), de fecha 28 de mayo de 1969 por la que se determinaron de oficio diferencias a favor del fisco en concepto de impuesto a los réditos, por los años 1963 a 1967 por la suma de m\$ñ 39.483.811; por concepto de impuesto de emergencia 1962/64 y 1967 por los años 1963, 1964 y 1967, por m\$ñ 6.820.472; y por concepto de impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1963 a 1967, por m\$ñ 6.575.434.

Hace la actora un extenso desarrollo exponiendo argumentaciones tendientes a desvirtuar la ampliación, para supuestos como el del sub-lite, del criterio de interpretación contenido en los artículos 11 y 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1968), y sostiene la procedencia de las deducciones que ha realizado en su balance impositivo de las acreditaciones por concepto de regalías que han sido efectuadas a favor de Parke Davis Co., de Detroit, Estado de Michigan (EE. UU.), y fundamentalmente aduce, para ello, el principio de la distinta personalidad de los socios y la sociedad, restando trascendencia a la circunstancia de la titularidad del capital accionario. También invoca los convenios internacionales celebrados por la República Argentina con Suecia y la República Federal Alemana, los que —dice— han sido ratificados por ley de la Nación, sosteniendo que si se aplicara un criterio distinto respecto de países que no tienen convenios análogos con la Argentina, ello sería repugnante a la garantía constitucional de la igualdad. Plantea, asimismo, el caso federal para el supuesto de que la resolución de este Tribunal fuera adversa a sus pretensiones y hace reserva del derecho de recurrir ante la Corte Suprema por vía del art. 14 de la ley 48. Pide, finalmente, que se revoquen las resoluciones apeladas.

b) A fojas 88/90 contesta el representante del fisco el traslado de ley que le fuera oportunamente conferido. Niega los hechos que no sean expresamente reconocidos en su escrito o en las actuaciones agregadas y entiende, "... como mejor contestación a lo alegado por la apelante", que sólo cabe remitirse "... a las adecuadas referencias de hecho y argumentaciones de derecho expresadas en las resoluciones en recurso" y pasa, seguidamente, a transcribir los considerandos de las resoluciones que han sido apeladas en estos autos. Luego hace afirmaciones respecto de la aplicabilidad al caso de autos del principio de la realidad económica consagrado en el art. 12 de la ley 11.683, y sostiene también la improcedencia de la inconstitucionalidad que alega la actora, con fundamento en el art. 16 de la Constitución Nacional, y por aplicación de distinto tratamiento. Solicita, por último, que se confirme las resoluciones apeladas.

c) En la audiencia de que da cuenta el acta de fojas 97, las partes delimitaron la materia en litigio y pidieron que la cuestión fuera declarada de puro derecho a lo que hizo lugar el señor Vocal Interviniente, fijando audiencia para la vista pública de la causa, en cuyo transcurso ambas partes produjeron sus respectivos alegatos, según así consta a fojas 99, y

Considerando:

I.— Que corresponde analizar, en primer término, la cuestión que plantea el fisco respecto de la interposición del recurso, por parte de la actora, después de vencido el término que determinan los artículos 72 y 131 de la ley 11.683 (t.o. en 1968), toda vez que, de prosperar tal cuestión de carácter formal, con ello se pondría fin a la controversia y resultaría innecesario el examen y decisión respecto de los restantes planteamientos sobre que versa la causa.

Que, en este aspecto, es de señalar que está suficientemente acreditado en las actuaciones administrativas agregadas que las tres resoluciones contra las que se dedujo la apelación fueron notificadas a la actora el 30 de mayo de 1969, según así resulta de las actas que corren a fojas 179 (primer cuerpo actuaciones administrativas), 23 (segundo cuerpo actuaciones administrativas) y 25 (tercer cuerpo actuaciones administrativas).

Que siendo así, y habida cuenta de que la apelación ha sido deducida ante este Tribunal el 25 de junio de 1969, a las doce y treinta horas —ver cargo de fojas 85 vta.—, corresponde concluir que el recurso ha sido presentado dentro de las dos primeras horas de funcionamiento del despacho de la Secretaría del Tribunal, el día hábil inmediato al vencimiento del término de quince días que determinan los artículos 72 y 131 de la mencionada ley 11.683 (t.o. en 1968), lo que es suficiente para considerar válida y efectuada en tiempo idóneo a la presentación del escrito de fojas 73/85, con arreglo a lo que establece el artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria para supuestos como el de autos, lo que así se declara.

II.— Que se recurre en autos contra tres resoluciones de la Dirección General Impositiva, todas ellas del 28 de mayo de 1969, por las que se determinaron de oficio diferencias de impuestos a favor del fisco. Por la primera (fojas 180, primer cuerpo actuaciones administrativas), la determinación de la diferencia asciende a la suma de m\$ñ 39.483.811 en concepto de impuesto a los réditos por los ejercicios fiscales de 1963 a 1967. La segunda corresponde al impuesto de emergencia 1962/64 y 1967 y arroja, por los

años 1963, 1964 y 1967, una diferencia a favor del fisco de m\$ñ 6.820.472. Y la tercera fija, por el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1963 a 1967, en m\$ñ 6.574.434 la diferencia a favor del fisco.

Que tales diferencias que fueron establecidas por el organismo recaudador en las resoluciones contra las que se recurre, surgen de las deducciones que fueron realizadas por la empresa actora, en su balance impositivo, por concepto de regalías pactadas por servicios y uso de fórmulas, y que fueron acreditadas a nombre de Parke Davis Co. de Detroit Estado de Michigan (E.E.U.U.), que es, a su vez, poseedora del 99,95% del total de las acciones emitidas por la recurrente (Parke Davis y Cia. de Argentina S.A.I.C.), lo que el fisco no aceptó con sustento en el criterio interpretativo de la realidad económica, impugnando, en cada caso, las declaraciones juradas presentadas por la actora por cada uno de los impuestos y ejercicios fiscales que han sido precedentemente detallados.

Que debe quedar suficientemente aclarado, para una mejor dilucidación del caso de autos que el fisco no ha cuestionado, en ningún momento, la efectiva existencia de los convenios que podrían haber respaldado la obligación del pago por regalías, ni la veracidad de los datos consignados o de los elementos que fueron suministrados a la inspección y que tampoco la actora controvierte o discute siquiera, la exactitud del capital accionario que ha sido atribuído, en las resoluciones en recurso a la empresa homónima de los Estados Unidos de Norteamérica, beneficiaria, a su vez, de las acreditaciones por concepto del pago de las regalías.

Que la controversia se centra, en cambio, respecto de la pertinencia —o no— de las deducciones que fueron practicadas por la recurrente en su balance impositivo por el referido concepto de acreditaciones por pago de regalías. Discrepan, entonces, de este modo, actora y demandada, con argumentaciones concernientes a la distinta personalidad jurídica que invisten los socios y la sociedad, con sustento en el derecho común, por una parte, y a la aplicación, en el caso, del criterio interpretativo de la realidad económica, por el otro, sobre aspectos puramente de hermeneútica y referidos exclusivamente a las cuestiones que han sido precedentemente señaladas. Circunstancia ésta, que dió lugar a que, ambas partes, de común acuerdo, solicitaran que la cuestión sobre que versa la litis fuera declarada de puro derecho, a lo que así se hizo lugar por intermedio del señor Vocal Instructor interviniente en la causa.

III.— Que la parte actora afirma en su escrito de interposición del recurso que las resoluciones de la Dirección General Impositiva se limitan a efectuar “afirmaciones dogmáticas sin sustento en argumentación o demostración alguna...” (Fojas 74 vta.). Y expone, por su parte, para defender su tesis, argumentaciones que encuentran su sustento último en disposiciones contenidas en la ley civil y comercial, atendiendo particularmente a la forma de sociedad anónima, que es la que ha sido adoptada por la actora para ejercer su comercio en la República, aludiendo, muy especialmente, al art. 33 del Código Civil (reformado por la ley 17.711) y a los arts. 313 a 317 del Código de Comercio, para invocar la distinta personalidad de los socios que la integran y la sociedad misma, lo cual es obviamente válido en el ámbito de las relaciones privadas para las cuales esos códigos legislan. De todo lo cual —así como de otras argumentaciones que aduce respecto de la caracterización de las “sucursales” o “filiales”, en el país, de empresas extranjeras— pretende extraer en conclusión que el pago de regalías es pertinente y válido con una sujeción estricta a los principios que rigen en el orden de las relaciones privadas y que se reconocen para la figura societaria a la que ha subordinado su acto de constitución

en el contrato respectivo, y con absoluta prescindencia del capital accionario que pueda detentar cada socio y, en especial, el socio mayoritario. Todo lo cual lleva a la recurrente a sostener la procedencia de las deducciones practicadas porque no es lógico pretender, según lo entiende, que el suministro de las fórmulas químicas de que se trata y demás servicios prestados por parte de la empresa extranjera —que sería persona jurídica distinta de la sociedad actora— sean realizados en forma gratuita, lo que daría también sustento a las acreditaciones de las regalías que han sido efectuadas por tales conceptos y con arreglo a los convenios existentes entre ambas empresas, importando ello, en suma, un gasto necesario para obtener, mantener y conservar el rédito gravable y, por ende, deducible del balance impositivo.

IV.— Que la demandada, en cambio, ha centrado su examen del caso de autos en el aspecto relativo a la realidad económica del negocio jurídico de que se trata y, principalmente, en lo que concierne al hecho de que la empresa extranjera sea titular del 99,95% del capital accionario de la actora, que es circunstancia que —a su juicio— priva a las acreditaciones que han sido realizadas por concepto de regalías, de todo auténtico sustento normativo, ya que, de ningún modo, puede considerarse como un gasto de la empresa argentina recurrente, sino que se trata, en verdad, el uso de las fórmulas de Parke Davis Co. de Detroit y los demás servicios por ella prestados, de una inversión que realiza la empresa extranjera que es propietaria, prácticamente, podría decirse, de la totalidad del capital de la filial argentina. Y que, por tanto, las acreditaciones a que se ha venido haciendo referencia, no tienen otro sentido y alcance que el de desfigurar la realidad económica, no siendo procedentes, por tanto, las deducciones que se pretenden. Ello así, con más razón —dice— si se atiende a que, con tales acreditaciones, se integran ampliaciones de capital, valiéndose para ello de ese crédito a favor de la empresa extranjera, que es la verdadera beneficiaria del giro de la sociedad argentina.

Que, por otra parte, es un hecho que no ha sido controvertido en la causa que Parke Davis Co. de Detroit es realmente titular del 99,95% de las acciones de Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C., y es circunstancia altamente significativa, al par que demostrativa de la proporción de esa titularidad, durante los períodos investigados, el informe que ha sido producido con datos extraídos por el inspector actuante del Registro de Accionistas, al 31 de marzo de 1966, obrante a fojas 19 del primer cuerpo de las actuaciones administrativas agregadas, el que arroja las siguientes cifras y proporciones del capital de la recurrente: 1) Parke Davis Co.: m\$ñ 349.817.000; 2) Pardavco Inc.: m\$ñ 176.000; 3) el resto, once accionistas: m\$ñ 7.000.

V.— Que, sentado lo que antecede, corresponde puntualizar que, desde la incorporación a la ley 11.683 —mediante decreto 14.341/46— del principio de hermeneútica que nuestra Corte Suprema ha denominado de la “realidad económica” (ver Fallos: 237: 246; 249:657; consid. quinto; 251:350 y 379, entre otros), es pauta legítima de interpretación de las normas sujetas al régimen de esa ley (Nº 11.683) atender “al fin de las mismas y a su significación económica” y también lo es que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible”... se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes”. Agregándose que: “... cuando estos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las formas

y estructuras inadecuadas y se considerará la situación económica real, como encuadrada en las formas y estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes, o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención de los mismos" (arts. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. en 1968).

VI.— Que las normas parcialmente transcriptas confieren, sin duda, una base de sustentación incontrovertible al órgano recaudador para prescindir, en el juzgamiento del caso, de la forma de sociedad anónima que ha sido adoptada por la recurrente así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquélla en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse y que está dada, en la especie, por la circunstancia de ser la empresa extranjera titular —como se dijo— del 99,95% del capital accionario, sometiendo la situación al tratamiento fiscal que correspondería si se tratara de relaciones entre una casa matriz del exterior y una sucursal en el país. Supuesto éste en el que no resultaría pertinente la acreditación, entre ellas, de suma alguna por concepto de regalías, toda vez que, en tal circunstancia, la casa matriz del exterior sería la titular del 100% del capital de su sucursal en el país y los suministros de fórmulas químicas u otro servicio no serían más que la consecuencia propia del riesgo de su inversión en la República, ya que se trataría, en suma, de un negocio propio de la empresa extranjera.

Que, consecuentemente, el hecho de que, en el caso, le falte un 0,05% del capital, que es una cifra de escasa o ninguna significación económica, para ser titular la empresa extranjera del 100% de las acciones que lo forman, es obvio que es circunstancia que acerca más a la situación de autos, considerada en su realidad económica, a las relaciones que son propias entre una casa matriz del exterior y su sucursal en el país, que a las que existen entre dos sociedades económicamente independientes de las cuales una paga auténticas regalías a la otra, por conceptos análogos a los que motivan estos autos, por lo que, este Tribunal, considera plenamente justificada, en el sub-lite, la aplicación que ha hecho el juez administrativo, en las resoluciones apeladas, del criterio de la realidad económica para la adecuada dilucidación del caso.

VII.— Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al referirse al criterio exegético de la realidad económica en la materia tributaria, tiene dicho que es preciso advertir que "... las normas jurídicas de derecho privado y las normas de derecho público fiscal actúan o pueden actuar en ámbitos diferentes. De un lado, las primeras versan sobre 'las relaciones de personas de existencia ideal o de existencia visible, entre sí o con terceros'; en tanto que, de otro lado, las segundas 'rigen solamente en orden al propósito impositivo del Estado, que fija las reglas sin atenerse a las diferencias que el derecho privado establece y teniendo sólo en cuenta la mejor recaudación de sus recursos y la mayor justicia en la distribución de las cargas que impone'...". Agregando, seguidamente, que "mientras entre estos dos ámbitos no exista superposición ni colisión, es decir, siempre que lo resuelto con arreglo a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación de las figuras del derecho privado en la órbita que a éstas le es propia, y se limiten tan sólo a asegurar, verbigracia, una liquidación impositiva ajustada al resultado económico obtenido, aunque para esto deba prescindirse de las formas jurídicas adoptadas ... no parece dudoso que las cuestiones que con motivo de ello puedan suscitarse no autorizan a alegar violación de los arts. 31 y 67, inciso 11, de la Constitución Nacional..." (Autos "María Lía Cobo de Ramos Mejía y otras c/Prov. de Buenos Aires": sent. de fecha 6 de diciembre de 1961, Fallos: 251:379, consid. 14 del voto de la mayoría).

Por ello, Se Resuelve:

Confirmar, en todas sus partes, las resoluciones de la Dirección General Impositiva de fecha 28 de mayo de 1969, que han sido apeladas en los presentes autos y que determinaron de oficio, las diferencias de impuestos a favor del fisco que corresponde satisfacer a Parke Davis de Argentina S.A.I.C., por m\$ñ 39.483.811 en concepto de impuesto a los réditos por los años 1963 a 1967; m\$ñ 6.820.472 en concepto de impuesto de emergencia 1962/64 y 1967 por los años 1963, 1964 y 1967; m\$ñ 6.575.434 en concepto de impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1963 a 1967. Martín N. Goicoa - Sara M. C. Dichiará - Nicolás J. Scotti (en disidencia).

DISIDENCIA DEL SR. VOCAL DOCTOR DON NICOLÁS J. SCOTTI

Considerando:

I.— En relación a la cuestión planteada por el fisco respecto de la interposición del recurso, después de vencido el término que establecen los arts. 72 y 131 de la ley 11.683 (t.o. en 1968), el vocal que suscribe este voto adhiere a la tesis sustentada en el voto de la mayoría (considerando I).

II.— La cuestión controvertida en esta causa ha quedado concretada por los apoderados de ambas partes, textualmente, en los siguientes términos: 1º) "Si en virtud de ser Parke Davis and Co. de Detroit la accionista que posee el 99% del capital accionario de la recurrente, corresponde considerar las regalías que ésta última acreditó a la primera como verdaderos pagos de regalías por el uso de fórmulas y procedimientos desarrollados por Parke Davis and Company de Detroit y en consecuencia deducirle en su balance impositivo; o debe ser impositivamente considerado su monto como una utilidad gravable; 2º) Si los importes que la recurrente acreditó en concepto de regalías en favor de Parke Davis and Company de Detroit por el uso de fórmulas y procedimientos desarrollados por ésta en el campo de las especialidades medicinales, dan derecho, en materia de impuesto a los réditos, a admitir la deducción en concepto de gastos de experimentación e investigación que la ley 11.682 (t.o. en 1968) autoriza en el último párrafo del art. 64 y sus correlativos anteriores, atento a la relación existente entre ambas empresas en cuanto al capital accionario." (fojas 97).

Las respectivas posiciones radican, en síntesis, en estas argumentaciones: el recurrente sostiene que las acreditaciones impugnadas corresponden a operaciones encuadrables en la categoría de regalías, no obstante la existencia de un conjunto económico con el accionista principal del exterior; y el fisco centra su tesis interpretativa en los considerandos vigésimos segundo, tercero y cuarto donde se expresa:

"Que ello no le impide mantener la posición de una sana interpretación de la ley que administra, impugnando la deducción considerada improcedente cuando se pretende desfigurar la realidad económica, en donde un mismo beneficiario es destinatario de las utilidades derivadas de la inversión y acreedor de los gastos que tal inversión origina en la gestión específica a los fines de la empresa".

"Que muy distinta es la situación de aquellas empresas argentinas que fabrican productos con licencia extranjera propiedad de entes no vinculados con la nacional, pues en tal caso se verifica la circunstancia común de la contraprestación de un servicio realmente prestado e independiente del riesgo económico, inherente con exclusividad a la empresa que contrata tales servicios o fórmulas".

"Que este organismo tampoco comparte el criterio de la contribuyente, al restar significación al mantenimiento de importantes saldos acreedores a favor de la empresa inversionista en concepto de las referidas regalías, pues tal hecho contribuye a considerar el interés de la empresa extranjera en el giro comercial de la inspeccionada, motivación común del soció o dueño de un ente comercial, interés que en definitiva está orientado al resultado económico del negocio que patrocina y no como pretende el contribuyente a un mero deseo de salvaguardar el estado financiero de la deudora; máxime en el presente caso en que se integran ampliaciones de capital valiéndose del crédito a favor".

III.— El principio jurídico interpretativo de la realidad económica, establecido en los artículos 12 y 13 de la ley 11.683 (t.o. en 1960 y sus modificaciones) no puede aniquilar, a nuestro juicio, el art. 54 de la ley de impuesto a los réditos (t.o. en 1960 y sus modificaciones), el que ha llevado a las sociedades de capital a la categoría de sujetos tributarios. El tratamiento dado por esta disposición no implica apartarlas de todas las normas substantivas de la ley de impuesto a los réditos, dentro de las cuales adquiere básica significación su art. 5º, el que estatuye en su primer párrafo: "Para establecer el rédito neto se restará del rédito bruto, los gastos necesarios efectuados para obtenerlo, mantenerlo y conservarlo, cuya deducción admite esta ley".

Si se limita el análisis a las sociedades anónimas constituidas en el país, y a las constituidas en el extranjero que tengan en el país una empresa organizada en forma estable (art. 54 inc. a, y último párrafo del mismo), es evidente, que a fin de realizar su cometido, tales sociedades locales mantienen relaciones operativas con las empresas del exterior de las cuales dependen.

No es razonable que se niegue la personalidad tributaria a dichas sociedades cuando se integran operativamente con el exterior dentro de conjuntos económicos. A este respecto resulta harto esclarecedor el decreto reglamentario del impuesto sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes (Dec. 3745/65), cuyo art. 12 dispone: "Las sucursales de casas extranjeras calcularán su capital de conformidad con los artículos precedentes, debiendo considerar los saldos de la cuenta casa matriz o similar al final del ejercicio, como activo no gravado si son deudores, y no computándolos como pasivo, si son acreedores. Esta disposición se aplicará siempre que los saldos de que se trata no provengan de operaciones normales en que la casa matriz y/o sucursales actúan como terceros ante la sucursal gravada".

Como podrá apreciarse, esta norma reglamentaria distingue, a los efectos del cómputo del capital, entre los saldos de las casas matrices que deben incorporarse al activo o pasivo local, de aquellos en los cuales la casa matriz del exterior actúa como un tercero. Además, esta norma reglamentaria, a nuestro entender, concede al intérprete apreciable ubicación exegética, y viene a estar respaldada por el art. 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1960 y sus modificaciones), el que, a los fines de la interpretación, pone en primer plano a las normas tributarias, en relación a las contenidas en el derecho privado.

IV.— El hecho de que el accionista principal del exterior, beneficiario de la regalía, sea titular del 99,95% (fojas 59) del capital accionario de la actora, no invalida, a nuestro entender, la procedencia de la deducción, si realmente tal regalía responde a lo dispuesto en los artículos 5 y 44 de la ley de impuesto a los réditos (t.o. en 1960 y sus modificaciones). La autenticidad o inautenticidad de dichas regalías, no ha sido motivo de litigio, fincando la impugnación del fisco en el porcentaje del capital de la sociedad local perteneciente al beneficiario de la regalía en el exterior. Tampoco ha sido motivo de controversia su razonabilidad porcentual, la que pudo ser sin duda motivo de valoración y análisis; El hecho de que se admita la deducción de regalías no impone que el reconocimiento llegue a cualquier monto; puede acontecer que parte del débito responda con estrictez al concepto de regalía; y que el resto, en cambio, constituya, en su real contenido, mera remesa de utilidades al exterior, puesta bajo un tratamiento fiscal menos oneroso, en virtud de las deducciones que establece el art. 64, tercer párrafo de la ley 11.682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones).

Impugnar el pago de una regalía entre empresas vinculadas, equivale en alguna medida a reputarla inexistente, es decir tratarla como una simple transformación de un rubro activo en otro dentro de la misma empresa, sin relevancia impositiva. Ahora bien; si tal criterio fuera procedente, sería menester mantenerlo en otros casos, e impugnar —por ejemplo— las compras de mercaderías al exterior efectuadas al accionista principal o, a la casa matriz de la empresa adquirente local, inferencia ésta, por supuesto, carente por completo de fundamento.

La prevalencia de la realidad económica, regla interpretativa jurídica, tiene sentido indudable cuando dicha realidad está inserta en "formas y estructuras jurídicas inadecuadas" (art. 12, Ley 11.683 t.o. en 1960 y sus modificaciones); pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica (sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata servicios de regalías con el accionista principal del exterior, indiscutiblemente otro sujeto tributario) y la realidad económica —tecnológica (si ésta implica, a su vez, una auténtica integración, con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo).

El art. 73 de la ley 11.682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones) da apoyo normativo —puede calificarse de indirecto— a la distinción que procede efectuar entre la personalidad tributaria de las sociedades de capital y las consecuencias de la realidad económica. En efecto: esta disposición establece que en el caso de transferencias de bienes amortizables dentro de un conjunto económico, el valor de los bienes transferidos no podrá ser superior al valor residual de dichos bienes en la empresa vendedora; pero no dice que debe considerarse inexistente la operación de venta; la inexistencia de ésta a los fines fiscales, sólo alcanza al excedente del valor residual.

V.— Las relaciones existentes entre las sociedades anónimas constituidas en el país y las sucursales de empresas extranjeras, por una parte, y los accionistas principales del exterior y las casas matrices, por otra, favorece sin duda la contabilización local de gastos innecesarios para obtener, mantener y conservar los réditos de fuente argentina. Pero esta posibilidad, no puede impedir la deducción de erogaciones reales. El artículo 141 de la reglamentación antes citada, autoriza al organismo recaudador a disponer que las sucursales recaben de sus casas matrices copias de los balances de los contratos celebrados en el exterior, e incluso "el detalle de los costos originales de los productos o mercaderías remitidos al país", pero estas exigencias, prudentes y razonables para afrontar más eficientemente las tareas de fiscalización, no dan sustento alguno al criterio de impedir la admisión de gastos reales y necesarios satisfechos al exterior.

VI.— La realidad tecnológica está comprendida en la realidad económica. Esta última, además de haber adquirido reconocimiento tributario (art. 12 y 13 de la ley 11.683 t.o. en 1960 y sus modificaciones) aumenta cada día su importancia y subordinación a aquélla. Esto es notorio. Países de acentuado desarrollo industrial importan tecnologías para mantener el perfeccionamiento sostenido de su proceso industrial, y la Argentina no escapa a tal inexcusable necesidad, a pesar de haber comenzado a su vez a exportar su tecnología a otros países, hecho de público conocimiento, el que además de ser halagüeño, patentiza la proyección mundial del intercambio tecnológico. La integración y complementación tecnológica cuando son reales —por supuesto— trasponen las fronteras nacionales, satisfaciendo dentro de las posibilidades económicas y financieras, la imperiosa necesidad de mejorar dichos procesos.

Se ha dicho que la esfera tecnológica comprende: “Las herramientas y máquinas lo mismo que las formas como se usan” (*Carácter y Estructura Social*, pág. 385 H. GERTH y E. WRIGHT MILLS); y enfatizando su cometido se ha expresado: “Es totalmente imposible y casi impensable creer que el fabuloso crecimiento de la producción y la población que se operó en el mundo desde el estallido de la Revolución Industrial hasta el presente, pudo ser logrado de otro modo que con los constantes avances científicos y tecnológicos que la humanidad conquista todos los días. La Biblia “multiplicación de los panes” tiene en los días contemporáneos su versión multiplicativa de fecundidad hasta límites desconocidos en las creaciones de la ciencia y la técnica. Cada avance en esta materia implica siempre, y no interesa la forma concreta que adquiera acrecentar la productividad del esfuerzo humano”. (*Estabilidad y desarrollo en América Latina* —CARLOS GARCÍA MARTÍNEZ, págs. 158/59).

VII.— Para definir la composición de la tercera categoría, resulta lícito afirmar que sus elementos básicos son en última instancia el capital y el trabajo. Y en la actualidad es lícito afirmar también, considerando el extraordinario avance científico y sus aplicaciones prácticas, que dicha fuente está formada por disponibilidades y abundante técnica. “Las actividades que tienden a acrecentar la existencia de conocimientos —en una secuencia que va de la ciencia pura a la innovación, pasando por el invento— convergen para la aplicación del saber a los mecanismos de crecimiento”. (*Economía del Desarrollo* —ELÍAS GANNAGÉ— pág. 248).

Cabe mencionar la secuencia “Ciencia”, “Tecnología” y “Producción”, e indiscutiblemente, para llegar a la etapa concreta mencionada en tercer término, la eficiencia productiva se canaliza habitualmente por conducto de las regalías, las que permiten la utilización de marcas y patentes (las que protegen el uso de inventos y procedimientos avanzados), y también mediante el asesoramiento técnico prestado desde el exterior. Creemos, por tanto, que el gasto que inequívocamente responda a dicho propósito integrativo, además de propender a la meta insoslayable del desarrollo, responde, también acabadamente, dentro de la exigencia tributaria, a la calificación de necesario para obtener, mantener y conservar los réditos de fuente argentina.

VIII.— Merece destacarse en este punto, la tesis sustentada por la Corte Suprema de Justicia (C.S.N. 241:291) la que expresó que las leyes no pueden ser interpretadas sólo históricamente, porque por su naturaleza tienen una visión de futuro y están predestinadas a recoger y regir hechos posteriores a su sanción.

Seguramente cuando por Dec. 14.341/46 se incorporó el principio estatuido en los arts. 12 y 13 de la ley 11.682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones), el desarrollo económico no había adquirido aún el amplia reconocimiento y preteritoriedad actual, y la exigencia tecnológica distaba de responder a la magnitud e importancia que hoy la caracterizan, aspectos que no pueden ser subestimados si el intérprete quiere valorar la realidad presente, distinta sin duda de la que existía en 1946 al adoptarse dicho principio, y distinta con seguridad a la que sobrevendrá considerando las proyecciones futuras de la producción.

IX.— Al haber quedado circumscripita esta causa a una cuestión de puro derecho (fojas 97), y en virtud de las razones dadas en los considerandos precedentes, el vocal que suscribe este voto en minoría entiende que no existe ninguna razón valedera para impugnar las regalías pagadas por el apelante, Parke Davis y Cía. de Argentina, a Parke Davis and Company de Detroit, por el hecho de que sus acciones pertenezcan en un 99,95% a esta última sociedad. Las leyes del impuesto a los réditos y de procedimiento (11.682 y 11.683) no contienen ninguna norma en cuya virtud se prive de personalidad tributaria a las sociedades de capital cuando realizan operaciones con el exterior dentro del mismo grupo económico. Entiéndese, por el contrario, que el pago de regalías, cuando son reales, hace que la realidad económica armonice perfectamente con la realidad jurídica de los sujetos tributarios, cuyas erogaciones no pueden ser impugnadas si son necesarias e inherentes a sus operaciones.

Descartada la posibilidad de apreciar si existieron o no las prestaciones involucradas, y de evaluar la razonabilidad de su costo porcentual (atento la declaración de puro derecho ya mencionada), considérase que corresponde revocar las resoluciones apeladas, por partir las mismas de una premisa errónea, fundada en la titularidad del capital existente entre el deudor y acreedor de la regalía.

Incuestionablemente, la controversia pudo enfocarse sopesando el grado de efectividad de las regalías y su debida incidencia. Saltan a la vista las diversas "estratagemas" operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de las regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados "paraísos tributarios", ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas. No obstante, habiendo quedado las cuestiones de hecho excluidas de la litis, según ya se dijo, las cuestiones de puro derecho planteadas deben resolverse conforme el criterio precedentemente expuesto, el que se entiende responde a la letra y al espíritu de las normas aplicables.

Por ello, Se Resuelve:

Revocar las resoluciones de fecha 28 de mayo de 1969, mediante las que se determinaron diferencias de impuestos a los réditos, año 1963/67, de emergencia, años 1963, 1964 y 1967, y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, años 1963/67; respectivamente por m/\$n 39.483.811 (394.838,11 pesos ley 18.188), m/\$n 6.820.472 (68.204,72 pesos ley 18.188) y m/\$n 6.575.434 (65.754,34 pesos ley 18.188). Nicolás J. Scotti.

SENTENCIA DE LA CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO
FEDERAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Buenos Aires, 31 de agosto de 1971.

Y Vistos: Este expediente "Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. s/recurso de apelación —impuesto a los réditos, de emergencia y sustitutivo".

Y Considerando:

1- Que el Tribunal Fiscal en su pronunciamiento por mayoría de fs. 100/113 vta., confirma las resoluciones de la Dirección General Impositiva de fecha 28 de mayo de 1968, que determinaron de oficio las diferencias de gravámenes a favor del Fisco correspondientes a Parke Davis de Argentina S.A.I.C., por \$ 39.483.811 m/n en concepto de impuestos a los réditos por los años 1963 a 1967; \$ 6.820.472 m/n por impuesto de emergencia 1962/64 y 1967, por los años 1963, 1964 y 1967; y \$ 6.575.434 m/n por impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes por los años 1963 a 1967.

Puntualiza el organismo jurisdiccional administrativo que las diferencias establecidas por el organismo recaudador surgen de las deducciones realizadas por la actora en su balance impositivo en concepto de regalías pactadas por servicios y uso de fórmulas, acreditadas a nombre de Parke Davis Co. de Detroit, Estado de Michigan (EE. UU. de Norteamérica), poseedora del 99,95% del total de las acciones emitidas por Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C., lo que el Fisco no aceptó con sustento en el criterio interpretativo de la realidad económica, impugnando en cada caso las declaraciones juradas presentadas por ésta, por cada uno de los gravámenes y ejercicios fiscales precedentemente mencionados.

Destaca el Tribunal que la demandada no ha discutido la efectiva existencia de los convenios que podrían haber respaldado la obligación del pago por regalías, ni la veracidad de los datos consignados o de los elementos que fueron suministrados a la inspección y que la actora tampoco cuestiona la exactitud del capital accionario que le ha sido atribuido en las resoluciones en recurso a la empresa homónima de los Estados Unidos, beneficiaria de las acreditaciones por pago de regalías; constituyendo un hecho no controvertido que Parke Davis Co. de Detroit es realmente titular del 99,95% de las acciones de Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C., lo que también resulta del informe producido por el inspector actuante, con datos extraídos del Registro de Accionistas.

Agrega el fallo recurrido que los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 (t.o. en 1968) confieren una base de sustentación inmovible al órgano recaudador para prescindir en el juzgamiento del caso, de la forma de sociedad anónima adoptada por la actora, como también de la consecuente distinción entre la personalidad de la entidad extranjera y la que ha sido constituida por ésta en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse y que está dada en la especie por la circunstancia de ser la empresa extranjera titular del 99,95% del capital accionario, lo que conduce al tratamiento fiscal que correspondería si se tratara de relaciones entre una casa matriz del exterior y una sucursal del país; supuesto éste en el que no resultaría pertinente la acreditación entre ellas de suma alguna en concepto de regalías, toda vez que la casa matriz del exterior sería la titular del 100% del capital de su sucursal en la Argentina, y los suministros

de fórmulas químicas u otros servicios no serían más que la consecuencia propia del riesgo de su inversión en la República, ya que se trataría de un negocio propio de la empresa extranjera.

3— Que contra el fallo del Tribunal Fiscal apela la actora a fs. 116, señalando en su memorial de agravios (fs. 122/29) que resulta cuestionable que mediante el método de la significación económica para la interpretación de las leyes impositivas y el de la realidad económica para la consideración de los hechos sobre los cuales deben aplicarse aquéllas, se dejen de lado principios e instituciones que han sido expresamente reconocidas por las leyes tributarias, y se desconozcan hechos reales, en tanto los contribuyentes no hayan incurrido en el exceso de utilizar formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para la actividad que en el evento se toma como objeto de la imposición o para disfrazar una situación en sí imponible, de otra que no lo sería o lo fuese en grado distinto; de donde se sigue que deben existir límites de razonabilidad. Si bien es cierto que las normas jurídicas tienen un marco de sentido en el que pueden haber varias interpretaciones, no corresponde prescindir de lo expresamente legislado, ya que entonces se estarían creando formas jurídicas inapropiadas y distintas de las que la ley adopta. Siendo ello así, y admitiendo que las leyes 11.682, 11.683 y 14.060 y las normas referentes al impuesto de emergencia (decretos 8724/62, 9996/62 y 11.452/62 y leyes 16.656, 17.115 y 17.598) reconocen como sujetos pasivos a las sociedades anónimas gravándolas con un impuesto proporcional simple, y por otro lado a los accionistas que perciben dividendos distribuidos por aquéllas, sin hacer distinciones acerca de si se trata, con respecto a estos últimos, de socios mayoritarios o no, no se puede entonces, de darse este caso, ignorar normas expresas. Si por el contrario y por el hecho de que en algunas situaciones fácticas, un accionista tuviera una participación mayoritaria, desconociéndosele en el aspecto impositivo y a fuer de interpretación, su derecho a contratar con la sociedad conventos de regalías, cabría también negar —al descartar la distinción legal entre sociedad y accionistas— que éste puede percibir dividendos gravados de aquélla, ya que se trataría en el supuesto de una misma utilidad que por disposición legal expresa no podría pagar impuestos más de una vez en un año fiscal (art. 2º “in fine” ley 11.682), con lo cual el régimen de los arts. 54 y siguientes de este ordenamiento quedaría implícitamente derogado por vía interpretativa.

Advierte la apelante que si la ley hubiera querido otorgar un régimen diferente en los casos de sociedades anónimas con accionistas mayoritarios, lo hubiera establecido en sus normas tanto más en cuanto acepta la personalidad separada de tales contribuyentes, e ilustra su tesis refiriéndose a las sociedades de personas y sus socios, y con el régimen de las ganancias obtenidas por los componentes de una sociedad conyugal. En lo atinente a los hechos acontecidos en la realidad de su actividad económica, puntualiza que no se ha impugnado ni la existencia de los contratos de regalías ni tampoco que su monto pueda considerarse desproporcionado. Dichos convenios han quedado transformados por un desconocido efecto que se presume económico, en utilidades gravadas, desconociéndose así una realidad económica y jurídica sucedida, con el agravante de que por medio de una aplicación analógica de la ley se da origen a hechos imponibles que ella no ha previsto. “Si la relación entre una sociedad anónima argentina y un accionista mayoritario del exterior, hiciera que ambos sujetos pasivos formen por una especie de connubio tributario un solo contribuyente, y si todo contrato que el segundo realizare con aquélla debiere considerarse esfumado de la demostrada —en el caso— realidad económica y jurídica, es de la más elemental lógica jurídica que la misma ley debió haberlo previsto expresamente, y no resultar tales situaciones de un simple proceso de hermenéuticas, el que debe cesarse

primordialmente a los límites determinados por las propias normas generales". Caso contrario se pregunta la actora si en presencia de los antecedentes administrativos agregados a los autos y atento los ejercicios 1965 y 1966, respecto a los cuales el propio Fisco admite la existencia de quebrantos de su parte, cómo puede afirmarse la posibilidad de un reparto de utilidades. Responde que esto, antes que el resultado de una interpretación de la ley y de la realidad económica de los hechos, es producto de un inexplicable criterio fiscalista, por lo que plantea el caso federal, no sólo por encontrarse afectado el principio de legalidad (arts. 4, 17 y 19, C.N.), sino también porque el fallo en recurso es arbitrario.

Finalmente, y tras señalar que dentro del tratamiento impositivo hay normas que admiten que puedan efectuarse operaciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas económicamente, en tanto sean reales y no exista una evidente desproporción que no hubiera acaecido si los negocios se realizaran entre empresas independientes; y que si se pretendiera tratar desigualmente a contribuyentes que se hallaren en igualdad de circunstancias, se violaría el principio de igualdad —reeditando a este respecto la reserva del caso federal y también por arbitrariedad— concluye peticionando se revoque la sentencia recurrida, con costas.

4— Que a fs. 133/34 la contraria contesta los agravios y previa reserva del caso federal, solicita la confirmación del fallo en recurso, con costas.

5— Que para elucidar la cuestión en debate, que fuera declarada de puro derecho a solicitud de las partes (fs. 97), resulta oportuno transcribir conceptos expuestos por esta Cámara al decidir una causa —que fuera confirmada por la Corte Suprema— que guarda analogía con la de autos, desde que si bien el impuesto allí discutido consistía en el gravamen a los beneficios extraordinarios, las normas que en el fallo se analizaron correspondían al impuesto a los réditos ("Refinerías de Matz, S.A., 14 de octubre de 1963, Derecho Fiscal XIV-332).

Expresó allí el Tribunal que "la circunstancia de que se trate de dos sociedades perfectamente diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado no significa que económicamente también lo sean y juzgadas según los principios interpretativos contenidos en los artículos 12 y 13 de la ley 11.683 (t.o.). El hecho real es que la entidad beneficiaria de la regalía participa como socia de la empresa que explota las marcas con el 96,6% de su capital, lo que virtualmente la convierte en dueña del patrimonio de la sociedad. Ello impide considerarla impositivamente como un tercero con respecto a operaciones como la que se trata, que inciden en la determinación del tributo (conf. sentencia de este tribunal de fecha 1º de abril de 1963, "in re": "Compañía Massey-Ferguson S.R.L.>"). Si bien en su configuración formal el convenio sobre regalías celebrado entre ambas entidades no merece reparo alguno, en su realidad económica revela la existencia de un solo interés en los contratantes.

Llegado el expediente a la Corte Suprema por recurso extraordinario, al confirmar la sentencia referida el alto Tribunal analizó el art. 68 inc. b) de la ley 11.682, expresando "que el régimen del texto en cuestión es independiente de la buena fe del contribuyente y también lo es del hecho de ser de poca importancia el número de ventas afectadas con relación a las totales de cada ejercicio. La ley impositiva sólo quiso evitar que se consideraran gastos y no ganancias sociales ciertos ingresos que beneficiaban a los socios y para ello creó ese régimen, con independencia de la intención de los contratantes en un acto jurídico como el que dió origen a dichas regalías". Añadió la Corte "que nada impide al legislador crear, a los efectos impositivos un régimen distinto del que se aplica en el de-

recho común a las relaciones entre el ente social y los socios. De manera que son extraños al caso de autos los arts. 31 y 67, inc. 11, de la Constitución Nacional, que invoca la apelante, pues aquellas leyes tienen la misma jerarquía que los Códigos de fondo, es decir, son nacionales como éstos (doctrina de Fallos: 249:189, 256, 657; 251:379 y otros). Se sigue de lo dicho que la tacha de arbitrariedad no es admisible". (Fallos: 259:141).

Que también en el caso de autos la empresa del exterior es titular de la casi totalidad de las acciones de la sociedad argentina —el 99,95%— lo que virtualmente la convierte en dueña del patrimonio de esta sociedad, por lo cual resulta legítimo, en atención a la jurisprudencia antes señalada, que el ente fiscal haya prescindido de la forma adoptada por la entidad recurrente, como de la distinción que la actora pretende entre la personalidad de ambas empresas, nacional y extranjera, y haya aplicado el tratamiento fiscal atribuible a las relaciones entre una casa matriz del exterior y su sucursal en el país, en cuyo caso no cabe la acreditación de sumas como consecuencia de regalías, desde que el suministro de fórmulas o servicios por la casa matriz respondería a su inversión en el país y entonces las salidas contabilizadas no significan para la filial argentina otra cosa que utilidades.

La actora ha invocado en su beneficio las normas contenidas en los convenios que la República Argentina ha suscripto con Suecia el 3 de setiembre de 1962 (decreto ley 12.821/62) y con la República Federal de Alemania el 13 de julio de 1966 (ley 17.249), pero no ha intentado demostrar en qué medida los actos que se discuten en autos se encuentran comprendidos en aquellos convenios. Por lo demás, estando fundado el tratamiento impositivo de esos convenios en la reciprocidad, no resulta de ningún modo conculcado el principio constitucional de igualdad que la apelante invoca.

Estas consideraciones y las concordantes del fallo apelado llevan a esta Cámara a su confirmación en todo cuanto ha sido motivo de recurso. Las costas de esta instancia deberán ser soportadas por su orden, en atención a que la actora ha podido creerse con motivos para litigar, de lo que es buena muestra la disidencia registrada en el fallo del Tribunal Fiscal. Alberto García Piñeiro - Marcelo M. Pearson - Benjamín T. Bavio.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El recurso ordinario de apelación interpuesto es procedente con arreglo a lo dispuesto por el art. 24, inc. 6º, ap. a), del decreto-ley 1285/58, sustituido por la ley 17.116.

En cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional (D.G.I.) actúa por intermedio de apoderado especial, que ya ha asumido ante V.E. la intervención que le corresponde (fs. 156). Buenos Aires, 17 de noviembre de 1971. *Eduardo H. Marquardt.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 31 de julio de 1973.

Y Vistos:

Este juicio seguido por Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. s/recurso de apelación —Impuesto a los réditos, de emergencia y sustitutivo; y

Considerando:

1º) Que a fs. 136/142 la Sala en lo Contenciosoadministrativo n° 2 de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, por mayoría, había confirmado a su vez las resoluciones de la Dirección General Impositiva, de fecha 28 de mayo de 1968, la cual había determinado de oficio diferencias de gravámenes a favor del Fisco correspondientes a Parke Davis de Argentina S.A.I.C. por m\$ñ 39.483.811, en concepto de impuesto a los réditos por los años 1963 a 1967; m\$ñ 6.820.472 por impuesto de emergencia 1962/64 y 1967, por los años 1963, 1964 y 1967; y m\$ñ 6.575.434 por impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1963 a 1967.

2º) Que interpuesto por la actora los recursos ordinario y extraordinario que autoriza la ley, se concedió el primero a fs. 151, de conformidad con el art. 24 inciso 6º; apartado a) del decreto-ley 1.285/58, llamada ley 17.116, desestimándose el segundo por aplicación de la doctrina de Fallos: 266:53; 250:437; 247:61, entre otros.

3º) Que en su memorial de fs. 159 la actora objeta: I —La no deducibilidad como gasto por parte de la Dirección General Impositiva de las regalías pactadas entre Parke Davis y Cía. de Argentina S.A.I.C. y Parke Davis and Co. de Detroit (Estados Unidos de Norteamérica) por servicios y usos de fórmulas acreditadas a nombre de la segunda, accionista en el 99,95% de la primera, por considerarlas utilidades gravadas en cabeza de ésta y en razón de la comunidad de intereses entre ambas empresas vinculadas. II —La aceptación por el Tribunal Fiscal de la Nación y por la Cámara Federal a quo del principio interpretativo de la "significación económica" previsto por los arts. 12 y 13 de la ley 11.683, t.o. en 1960, (actuales arts. 11 y 12 de la misma ley). III —La no aceptación como pauta de interpretación de los convenios celebrados con Suecia (decreto ley 12.821/62) y con la República Federal Alemana (llamada ley 17.249) conforme al art. 31 de la Constitución Nacional.

4º) Que en apoyo de estas objeciones la actora transcribe en extenso en su memorial el voto de la minoría en el fallo del Tribunal Fiscal y sostiene: a) Que todo contrato de regalía implica de por sí comunidad de intereses; b) Que la existencia de un co-interés entre el titular del derecho y el concesionario de éste, no puede privar de efectos propios a los contratos de regalía previstos en la legislación impositiva, citándose el fallo de la Corte en "Le Petit S.A. Química Industrial y Comercial sobre apelación impuesto a los réditos" (Fallos: 280:112). Afirma también que al aplicarse el criterio de la significación económica sostenido por la Cámara "a quo" en Cía. Massey Ferguson S.R.L. en sentencia del 1-IV-1963, expresamente meritudo en el fallo en recurso, se tuvo en vista un contrato de regalía celebrado entre un socio mayoritario y una sociedad de responsabilidad limitada, careciendo este tipo de sociedad de la personalidad reconocida en la ley 11.682 para las sociedades anónimas. Añade que si el principio de la realidad económica sólo puede jugar en materia tributaria cuando su aplicación no implique extender exenciones o beneficios a contribuyentes que no estén comprendidos en ellos, conforme se resolviera por la Corte en el caso Papelera Pedotti S.A. (Fallos: 279:247) tampoco sería viable denegar exenciones o deducciones expresamente admitidas en los arts. 5, 61, 65 y 68 inciso a), de la ley 11.682 t.o. 1960 (actuales artículos 5, 60, 64 y 67 inciso a), de la misma ley).

Agrega que el método analógico ha sido desechado en materia tributaria, citando diversos fallos de esta Corte y afirmando que en el caso se lo haría jugar al aplicar una norma que estaría destinada a las utilidades derivadas de los socios o componentes de sociedades de capital (art. 68 inc. b, ley 11.682). Complementariamente se citan diversos fallos sobre el método interpretativo en la materia. Igualmente sostiene la actora que la sentencia recurrida habría violado la garantía de legalidad prevista en los arts. 4, 17, 19 y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional y la de igualdad del art. 16, al desconocerse normas que admiten la distinta personalidad impositiva entre sociedades de capital y accionistas. También existirían dichas transgresiones, aun reconociendo tal distinta personalidad, al tratar el caso como ocurrente entre una casa matriz y su sucursal, ya que la legislación admite la posibilidad de que entre tales entes puedan efectuarse operaciones normales.

Se arguye por último, que rechazar la deducción de regalías en base a la vinculación económica "revelaría de parte del legislador argentino una ingenuidad que no puede aceptarse pues nada sería más fácil que eludir dicho criterio" con los distintos subterfugios que señala.

5º) Que a fs. 97, mediante acta levantada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, las partes convinieron los puntos que constituyen la materia en litigio, solicitando que el pleito fuera declarado como de puro derecho.

6º) Que a los efectos de la justa solución del litigio debe consignarse que el problema de interpretación a dilucidar consiste en determinar si las deducciones efectuadas por Parke Davis y Cía. de Argentina, en su balance impositivo, en concepto de regalías convenidas por servicio y uso de fórmulas en el campo de la medicina y que deben abonarse o acreditarse a Parke Davis de Detroit, de los Estados Unidos de Norteamérica, es conforme a las disposiciones de las leyes locales impositivas que regulan ese aspecto de los impuestos. Que a ello se agrega, como elemento propio, si en la estimación de los hechos ha de incidir la circunstancia de que la sociedad norteamericana sea titular del 99,95% del total de las acciones de la sociedad argentina.

En otros términos, la cuestión a resolver debe ponderar si los importes que pretenden deducirse para el pago de los impuestos reclamados, pueden descontarse como gastos de experimentación y acreditarse en favor de la empresa extranjera, titular de las fórmulas, no obstante que ella sea propietaria del 99,95% de las acciones que constituyen el capital de la sociedad local.

7º) Que parece conveniente, asimismo, para la mejor valoración del problema de interpretación legal sometido a esta Corte, consignar que de acuerdo al Registro de Accionistas de la actora, Parke Davis and Co. de Detroit, era titular en efectivo de m\$N 349.817.000 del capital de m\$N 350.000.000 de la sociedad argentina y que Pavdarco Inc., también sociedad estadounidense con sede en Detroit, era titular de m\$N 176.000, perteneciendo el resto del capital, por valor de m\$N 7.000 a 11 accionistas locales. Todo ello según resulta de fs. 19 de las actuaciones administrativas agregadas al juicio en oportunidad de la asamblea general ordinaria del 31 de marzo de 1966, última que se conoce, anterior a la iniciación de la demanda.

8º) Que la argumentación de la recurrente, expuesta más arriba con la síntesis debida, no ha afectado los fundamentos de la sentencia del "a quo".

Con respecto a la primera crítica, a saber, que la Cámara habría aplicado indebidamente la doctrina del caso "Refinerías de Maíz S.A.", confirmada por la Corte (Fallos: 259:141), por tratarse en el antecedente de una sociedad de responsabilidad limitada y, en el "sub lite", de dos sociedades anónimas, esto es, de capital y con régimen impositivo propio, cabe consignar que las razones de hecho son semejantes en uno y otro caso, ya que los regalistas en el primer supuesto, y la regalista en el segundo, eran titulares de la casi totalidad del

capital societario. Tal circunstancia impide admitir diferencias sobre la regulación legal que debe aplicarse a los efectos impositivos, existiendo, como existe, en ambos casos, una misma ración o participación en la formación del capital, de propiedad, en su casi totalidad, de los beneficiarios de la regalía.

9º) Que con ello no se desconoce la diferente regulación que para uno y otro tipo de sociedades ha consignado la ley 11.682, sino que se hace aplicación de una pauta de interpretación. Se acepta que el artículo 68, inciso b), de la ley 11.682, hoy art. 65, citado por el "a quo" al analizar el caso, se refiere a sociedades de hecho o de personas y a las relaciones de sus socios con ellas a los efectos de los rubros deducibles, pero el otro elemento o principio de la "realidad económica"; a que también hace referencia la Cámara en su fallo, permite extender aquellas disposiciones al caso "sub examen", sin que por ello se afecte, como pretende la recurrente, ni el principio de legalidad en materia impositiva ni el de igualdad, garantía constitucional, ya que el sentenciante se ha limitado a aplicar a situaciones iguales soluciones análogas.

En efecto: ya se trate de sociedades de personas o de capital exclusivamente, en los dos supuestos hay un socio mayoritario en grado de la casi totalidad del capital, que es al mismo tiempo el que ha proporcionado las patentes o marcas o inventos o procedimientos registrados y que, además, se beneficiará en la misma medida con el pago de las regalías consiguientes.

En otros términos, de aceptarse la posición de la recurrente, una misma persona, sea física —si se trata de sociedades de personas— sea jurídica —si es una sociedad anónima—, se beneficiaría como socia de las utilidades derivadas de la inversión y, al mismo tiempo, por las acreditaciones que en concepto de regalías se considerarían gastos de la empresa argentina, deducibles como tales.

10º) Que esta cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al examen de otro problema propio de la materia en recurso, planteado por la apelante: el alcance del concepto de la "realidad económica", específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12 de la ley 11.683 t.o. en 1962).

En el primero de esos artículos se dispone que "en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica". Este enunciado se perfecciona en el art. 12, disponiéndose que "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes", configurándose la intención legal del precepto en los párrafos siguientes.

Tal regulación normativa da 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 (Fallos: 237:246; 249:256 y 657, considerando 5º; 251:379 y en la sentencia dictada el 25-8-72 *in re* L. 188 "Lagazzio, Emilio Francisco s/apelación impuesto a los réditos").

11º) Que para la recurrente, todo contrato de regalía implica de por sí una comunidad de intereses que no puede privar de efectos propios a dicho negocio jurídico.

Al respecto, cabe tener en cuenta que por *contrato* se entiende el acto jurídico bilateral y patrimonial, en el cual están en presencia dos partes, que formulan una declaración de voluntad común con directa atinencia a relaciones patrimoniales y que se traduce en crear, conservar, modificar, transmitir o extinguir obligaciones. El Código Civil, en el art. 1137, no habla de "parte" sino de personas, pero es preciso aprehender el concepto en relación con la clasificación que formula el legislador sobre los hechos y actos jurídicos. Es menester considerar las voluntades en sus diversas direcciones y en cuanto expresiones de un centro de intereses o de un fin propio. El tercer apartado del art. 14 (hoy 12) del decreto reglamentario de la ley 11.682 se refiere al ajuste de los términos de los contratos de compra y venta, pero parte indiscutiblemente de una premisa: la existencia de tal contrato.

Esta figura jurídica no puede concebirse, en estricto derecho cuando, como en el caso, no existen dos sujetos en el negocio jurídico, en sus roles de acreedor y deudor. Si los intereses de los que concurren al acto no son opuestos sino concurrentes o paralelos, no existe contrato sino un acto complejo. Además, no puede pensarse en la libertad de elección que informa el principio de la autonomía de la voluntad, habida cuenta de la falta de independencia real de las dos empresas vinculadas mediante lo que se ha llamado contrato, pero en realidad traduce aporte de capital.

12º) Que 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. Pero tales datos, asentados en los principios del derecho común en materia de sociedades, no son óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquéllas y su comunidad de intereses a través de la "significación económica de los hechos examinados".

La sociedad Parke Davis de Detroit resulta titular del 99,95% del capital de la sociedad local. De este modo, la retribución por el uso de las fórmulas y procedimientos de que es titular la empresa extranjera, mediante las regalías, también volvería por vía de pago de la casi totalidad de las utilidades, sin que fueran afectadas por el pago de los correspondientes impuestos. El mismo accionista mayoritario vendría a percibir, por su calidad de regalista: a) la retribución por el uso y explotación de marcas y patentes puestas en explotación en el país por la sociedad local concesionaria de las regalías; b) el monto de las utilidades que ellas produjeran por la superposición de su calidad de regalista y de concesionaria de la regalía en un 99,95%. En tal forma, computando la regalía como gasto en el balance impositivo de la sociedad concesionaria de ésta, real y evidente exención impositiva que la ley no le otorga, ni en su letra ni en su espíritu.

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 por su incorporación financiera a la sociedad dominante. Esa relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente, pero tampoco anula su capacidad jurídica tributaria. Califica una innegable falta de independencia real, con evidentes implicancias en la falta de libertad de elección respecto a los procedimientos contratados y aun a la real utilidad que los mismos puedan reportar, así como a la necesidad de haberlos contratado.

13º) Que no varían estas conclusiones los agravios basados en el voto del Vocal disidente del Tribunal Fiscal, que se dejan contestados precedentemente, la doctrina de esta Corte *in re* "Papelera Pedotti" (Fallos: 279:247), inclusive el voto en minoría, o el argumento emergente de los convenios suscriptos por el país con Suecia y la República Federal Alemana, también analizados por el "a quo" y con cuya valoración, respecto de la situación de autos, se coincide.

14º) Que, como se ha adelantado, el fallo en el caso "Papelera Pedotti" no da base para la revocatoria que se pretende por la apelante, pues lo que estaba en juego en aquel juicio era la aplicabilidad de las normas impositivas a una fusión de sociedades, ajena por esencia a la relación que existe entre las dos sociedades —local y extranjera— en el caso a examen, perfectamente separadas en vista de su regulación legislativa.

15º) Que análogo rechazo merece la invocación que se hace respecto a los derechos reconocidos a las sociedades comprendidas en los convenios celebrados con Suecia (decreto ley 12.821/62) y con la República Federal Alemana (llamada ley 17.249). El reconocimiento de derechos formulados en dichos actos

internacionales sólo puede ser aplicado y afecta a los súbditos o sociedades involucrados en esas disposiciones convencionales.

El convenio celebrado entre dos Estados en orden a evitar la doble imposición, es un estatuto específico entre dos sujetos del derecho internacional que se endereza a otorgar un trato de favor a los residentes de ambos Estados. Si la admisión de la cláusula antiórgano en los tratados citados quebrara la coherencia del sistema tributario argentino, al contradecir disposiciones contenidas en nuestra legislación, ello sólo produciría efectos en beneficio de los residentes de los Estados contratantes, a los que esta disparidad de tratamiento solamente alcanzaría.

Basándose el tratamiento impositivo especial en el principio de la reciprocidad, va de suyo que no resulta afectada la garantía de la igualdad alegada, toda vez que según antigua y reiterada jurisprudencia de esta Corte (Fallos: 16:118 y 155:96) "el principio de igualdad consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se conceda a otros en iguales circunstancias".

Es del caso decir que un fallo de un tribunal argentino, únicamente puede enderezarse a establecer la igualdad ante una ley que es la del país, entre empresas sometidas a su propia jurisdicción. Va de suyo, por lo tanto, que la igualdad reconocida por el art. 16 de la Constitución no se halla afectada por las disposiciones convencionales invocadas, que regulan exclusivamente a la empresa externa receptora.

16º) Que por último, ya sea por aplicación de la teoría de la penetración, como esta Corte lo ha hecho tanto en materia no impositiva (caso Gómez Gerardo c/Comisión Administrativa de Emisoras Comerciales y L.S. 82 T.V. Canal 7; inserto en Fallos: 273:111) cuanto impositiva (Narden Argentina S.R.L., Fallos: 280:18), como mediante los parámetros del principio de la realidad económica o de la teoría del órgano, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica. Esto se impone no sólo por los abusos a que se presta la complejidad de relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea.

Por ello, habiendo dictaminado el Señor Procurador General acerca de la procedencia del recurso, se confirma la sentencia apelada. Con costas.

MIGUEL ANGEL BERCAITZ — AGUSTÍN DÍAZ BIALET
— MANUEL ARAUZ CASTEX — ERNESTO A. CORVA-
LÁN NANCLARES — HÉCTOR MASNATTA.

debe distinguirse entre esa regulación administrativa y el conjunto de disposiciones de naturaleza penal que tienden a asegurar su observancia.

Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por la Procuración General acerca de la admisibilidad formal del recurso, se confirma la sentencia apelada en lo que fue materia de la apelación extraordinaria de fs. 197.

MIGUEL ANGEL BERCAITZ — AGUSTÍN DÍAZ
BIALET — MANUEL ARAUZ CASTEX —
ERNESTO A. CORVALÁN NANCLARES — HÉCTOR MASNATTA.

S. A. MELLOR GOODWIN, C. I, Y F.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

Las operaciones realizadas entre dos sociedades que forman un conjunto económico —una de ellas posee el 99 % del capital de la otra— no configuran el hecho imponible previsto por la ley de impuesto a las ventas, ya que las operaciones celebradas entre ambas sólo significan traslado de mercaderías entre entes formalmente diferenciados. En consecuencia, sólo son relevantes, a los efectos tributarios, las operaciones realizadas por el conjunto con terceros.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

Lo dispuesto en el art. 5º de la ley de impuesto a las ventas sobre los conjuntos económicos no es invocable solamente por el Fisco sino también por los contribuyentes que integran el conjunto, para encuadrar debidamente los hechos imponibles.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

El contribuyente que invoca la existencia de un conjunto económico para intentar la repetición de lo pagado por impuesto a las ventas debe acreditar que tal situación fue igualmente exteriorizada para realizar los correlativos ajustes en los demás tributos que recauda el Estado Nacional. Sólo así puede ponderarse en su totalidad la conducta del reclamante y descartar todo reproche o incorrección que descalificaría la rectitud y buena fe que son exigibles en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

El locador de obra que aporta la materia prima principal está sujeto al impuesto a las ventas cuando se trata de obras realizadas por encargo de terceros para ser instaladas sobre muebles o inmuebles de terceros —en el caso, fabricación e instalación de calderas industriales.

IMPUESTO: *Principios generales.*

Conforme con el principio de la realidad económica, cuando se atribuye a un acto una denominación que no responde a su esencia jurídica, es ésta la que debe prevalecer para su encuadramiento fiscal.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

Puesto que no se trata de trabajos de artesanía sino de procesos industriales —fabricación e instalación de calderas—, los que realiza el contribuyente del caso están comprendidos en el concepto de venta de la ley 12.143, que se refiere a la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona —incluido el locador de obra que suministra la materia prima principal— al dominio de otra.

SENTENCIA: *Principios generales.*

Es exigencia inexcusable del adecuado servicio de la justicia, que garantiza el art. 18 de la Constitución Nacional, la necesidad de que los pronunciamientos judiciales sean derivación razonada del derecho vigente y no se aparten de la verdad jurídica.

IMPUESTO A LAS VENTAS.

El art. 2º, punto 3º, del decreto-ley 18.032/68, al referirse a la mercadería de propia producción, tiene carácter aclaratorio, habida cuenta lo establecido en el decreto 24.651/45 y los términos del mensaje que acompañó a aquél. En cuanto al art. 3º del decreto-ley 18.236/69, sólo se refiere a las disposiciones verdaderamente modificatorias del 18.032/68.

REPETICION DE IMPUESTOS.

El derecho de repetición tiene su fundamento en la ley civil y constituye un supuesto particular del enriquecimiento sin causa. Para que proceda la repetición de un impuesto pagado sin causa es necesario demostrar no sólo el enriquecimiento del obligado a restituir, sino también el correspondiente y proporcional empobrecimiento de quien repite. Cuando no se trata de un particular sino de una sociedad comercial, tal empobrecimiento no resulta del solo hecho del pago; si el impuesto es trasladable al contribuyente, debe demostrarse que no se trasladó antes al precio de la mercadería vendida.

IMPUESTO: *Interpretación de normas impositivas.*

La interpretación de la ley impositiva debe respetar los propósitos generales, de orden económico financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto. Las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Fuera de estos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas de exención.

LEY: *Interpretación y aplicación.*

La interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan. Ello comprende no sólo la armonización

de sus preceptos sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico.

IMPUESTO: Principios generales.

Es requisito de una economía de expansión exitosa el completo y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es imprescindible ponderarlo así cuando se persigue la repetición de impuestos sin esclarecer los indispensables supuestos de hecho que determinen el derecho, y los límites mismos de la restitución, máxime en circunstancias en que resulta imperativa la reconstrucción nacional.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El recurso ordinario de apelación es procedente de conformidad con lo dispuesto por el art. 24, inc. 6º, ap. a) del decreto-ley 1285/58 sustituido por la ley 17.116.

En cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional (D.G.I.) actúa por intermedio de apoderado especial, que ya ha asumido ante V.E. la intervención que le corresponde (fs. 195). Buenos Aires, 22 de noviembre de 1972. *Eduardo H. Marquardt.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 18 de octubre de 1973.

Y vistos los autos: "Mellor Goodwin S.A.C.I. y F. s/ Impuesto a las ventas - recurso ordinario de apelación", v

Considerando:

1º) Que a fs. 32 se presenta Beatriz Susana González en representación de Mellor Combustión S.A.I. iniciando recurso por demora contra la Dirección General Impositiva persiguiendo la repetición de la suma de m\$n 39.823.618 que considera abonados indebidamente en concepto de impuesto a las ventas correspondientes a los años 1960, 1961, 1962, 1963, 1964 y 1965 respecto a su actividad de fabricación e instalación de calderas industriales, etc., demanda que es acogida por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 157/164 y confirmada por la Cámara Federal de la Capital, Sala Contenciosoadministrativa, a fs. 782/84. Contra este pronunciamiento se deduce a fs. 188 recurso ordinario de apela-

ción que es concedido a fs. 789 y que resulta procedente por tratarse de un juicio en que la Nación es parte y el valor disputado se ajusta a lo previsto en el art. 24, inc. 6º, apartado a), del decreto-ley 1285/58 modificado por el decreto-ley Nº 17.116/67.

2º) Que tanto el Tribunal Fiscal como la Alzada al admitir la acción fundaron sus respectivos pronunciamientos en los siguientes argumentos:

a) La existencia entre Mellor Combustion S.A.I. y Mellor Goodwin S.A.C. de un "conjunto económico" como fuera sostenido por la propia accionante al declarar que ambas sociedades se encontraban vinculadas económicamente o en relación de sujeción económica, por lo cual sostiene que no puede admitirse que ambas empresas realizaran entre sí operaciones de compraventa, sino traspase de mercaderías entre entes mutuamente complementados.

b) La existencia de ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros por parte del aludido conjunto económico, lo que encuadra el caso en el art. 6º, inciso a), de la ley 12.143, con el efecto de excluir el gravamen a las ventas cuya repetición se reclama.

c) La imposibilidad de atribuir a los elementos que elabora la accionante el carácter de mercaderías, frutos o productos a que alude el art. 1º de la mentada ley de impuesto a las ventas.

3º) Que esta Corte ha tenido oportunidad de declarar *in re* "Parke Davis y Cía, de Argentina S.A.I.C. s/ recurso de apelación" (expte. P. 306. XVI.) que para la configuración de contrato deben mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferenciación de intereses, por lo que acreditada — como en autos — la relación de sujeción o conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones. Porque sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas que constituye su base material impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan.

Por otra parte, la ley aplicable al caso contiene una norma que prevé con claridad este modo operativo, ya que el art. 5º de la ley 12.143, expresa en su segundo párrafo que "cuando el responsable del impuesto

efectúe sus ventas a o por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección exigir también su pago en esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley. Tal vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas, sea absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas o de determinada categoría de ellas es efectuada a un mismo responsable”.

4º) Que debe estimarse acertada, en consecuencia, la posición de la parte actora al sostener que las operaciones realizadas entre Mellor Combustion y Mellor Goodwin —integrantes de un conjunto en el que la segunda sociedad posee el 99 % del total del capital de la primera: ver fs. 33 y pericia de fs. 101/6— no configuran el hecho imponible previsto por la ley de impuesto a las ventas, ya que las operaciones celebradas entre ambas sólo significan traslado de mercaderías entre sectores formalmente diferenciados. En consecuencia, únicamente adquieren relevancia y efectos tributarios las operaciones realizadas por el conjunto con los terceros, que impliquen una real salida o ingreso de mercaderías del o al patrimonio del mentado conjunto. Y para ello, tanto no interesa la sociedad que jurídica y contablemente realizó la operación cuanto la forma adoptada para el cumplimiento de la prestación ya que el tratamiento impositivo no se alterará sea que la construcción de la obra y la instalación la realice una sola de las sociedades reunidas sea que la tarea aparezca distribuida funcionalmente entre dos o más fracciones del conjunto. Resulta pues parcialmente exacto, como dice la reclamante (fs. 32 vta.; 33 y 34) que “las ventas facturadas por mi mandante —o sea Mellor Combustion— a Mellor Goodwin no son tales en el sentido del artículo 2º de la ley 12.143, ya que no importan la transferencia a título oneroso de mercaderías del dominio de una persona de existencia visible o ideal al dominio de otra, pues son ambas una misma y única persona a los fines impositivos”.

5º) Que ello sentado, el Tribunal rechaza la posición sostenida por la Dirección General Impositiva demandada en el presente proceso, al sostener que la finalidad del artículo 5º de la Ley de Ventas, transcripto

en el Considerando 3º), es “un arma legal aplicable sólo para el Fisco...” (ver fs. 172) y “no otorgada a los responsables a fin de que, según su conveniencia, la utilicen para no pagar el gravamen” (fs. 197). El renovado instrumental jurídico, cuya elaboración es permanente tarea de la doctrina y de la jurisprudencia, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico sociales en transformación, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente en favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los Tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte (*in re* Compañía Swift de La Plata S.A. Frigorífica s/ convocatoria de acreedores, expte. C-705-XVI) de lo que se trata es de la necesaria prevalecencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente. Este, por lo tanto, está habilitado —en términos generales— para invocar la existencia en su beneficio del conjunto económico, sin perjuicio de las particularidades de cada caso, conforme a los principios generales en orden a la oportunidad y buena fe de su articulación.

Aunque es exacto, como se sostuvo *in re* Lagazzio E. F. s/ apelación (L. 188. XVI) que la idea del conjunto económico —utilizada por primera vez por el decreto-ley 18.229/43, art. 8— obedeció al propósito de evitar revalúos ficticios, amortizaciones simuladas y transferencias indebidas, no cabe negar a la recurrente el derecho de alegar la existencia de “conjunto” para encuadrar debidamente los hechos impositivos, so pretexto, como lo pretende el Fisco demandado, de que no puede invocar su propia torpeza, derivada del hecho de haberlos expuesto en sucesivas declaraciones impositivas bajo una forma que encubría una realidad jurídica y económica no exteriorizada.

6º) Que si bien el principio “nemo auditur...” no tiene el alcance que en el caso le atribuye el Fisco, debe sí exigirse en homenaje a la debida lealtad procesal y para que no haya desmedro en la seriedad del planteo como condición de la acción del contribuyente que desarma en su beneficio la ficción que creó, que acredite que ha

rectificado su conducta impositiva total, conforme a los extremos legales que impone la confesión de la existencia de dicho conjunto económico. Ello así en virtud del principio que surge del art. 959 Cód. Civil, en su parte final. Consiguientemente, es legítimo sostener que la actora también debió acreditar que la existencia de la situación que aquí denuncia para intentar la repetición de tributos pagados en virtud de la ley 12.143 de impuesto a las ventas, fue igualmente exteriorizada a los efectos de realizar los correlativos ajustes en los demás tributos cuya recaudación compete al Estado Nacional. Lo contrario impide la ponderación total de la conducta del reclamante, extremo que resulta imprescindible para descartar todo reproche o incorrección que descalificaría la rectitud y buena fe que son exigibles en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia. A estos fines, resulta insuficiente la invocación de la situación que se meritúa sólo respecto al gravamen cuya repetición se pretende, habida cuenta que la accionante presentó durante seis períodos fiscales declaraciones juradas del impuesto a las ventas sin denunciar durante esos años la especial condición que revestía y ahora invoca, al parecer, con ese solo objeto.

7º) Que a este respecto, siendo misión del Juez hacer aplicación del derecho objetivo con independencia de los planteos de las partes (Fallos: 282:209; 261:193; 263:32, entre otros) cabe establecer —con respecto al fundamento indicado en el Considerando 2º letra b) — que en autos no se da la situación prevista por el párrafo 3º inciso a) del artículo 6º de la ley 12.143 que reza: “En el caso de construcción de edificios e inmuebles en general y de ejecución de trabajos sobre inmuebles o muebles de terceros, el que efectúe la construcción o trabajo es responsable por el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra, siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia anterior a la construcción o reparación misma”.

La hipótesis legal no se verifica en autos ya que según la pericia de fs. 104 y vta. los contadores designados por las partes concuerdan en que la materia en litigio responde “a obras realizadas por encargo de terceros para ser instaladas sobre muebles o inmuebles de terceros”. Por otra parte, al contestar los agravios (fs. 174) la actora reconoce que “la contratación de las obras y su facturación final a los clientes se efectúa por medio de Mellor Goodwin S.A.C. sociedad vinculada a mi representada quien los instala en los bienes de los adquirentes.”

Como se expresara en la disidencia de los Dres. Aristóbulo Aráoz de Lamadrid y Julio Oyhanarte en el caso "Colusi y Vitale c/ Nación Argentina" (Fallos: 243:111), conforme al art. 1º del decreto-ley 24.671/45 (art. 6º inciso a, 3er. párrafo de la ley 12.143 t. o. en 1952) el locador de obra que aporta la materia prima principal está sometido, sin limitación ni restricción alguna, al impuesto a las ventas, con excepción de los supuestos que establece el art. 4º *in fine*, del mentado decreto-ley. Y no cabe duda que los supuestos excepcionales que taxativa y expresamente enumera dicho precepto legal son: a) la construcción de edificios o inmuebles en general; b) la reparación, esto es la ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros; c) la reparación o ejecución sobre muebles de terceros. En consecuencia se expresa allí, "resulta excluida, pues, de manera obviamente deliberada la construcción de muebles para terceros".

Ello implica que el caso de autos queda abarcado por la imposición sin las excepciones mentadas.

8º) Que con respecto al argumento contenido en el inciso c) del 2º Considerando, la interpretación que se asigna al concepto de "mercadería" tampoco resulta aceptable, ya que significa tanto como hacer caso omiso o prescindir del artículo 2º de la Ley del gravamen, que precisa el verdadero concepto de venta a los efectos del impuesto y subsume en él la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona, de existencia visible o ideal —entre ellas el locador de obra que suministra la materia prima principal— al dominio de otra.

La tesis sostenida por la jurisprudencia dominante parece olvidar dicha equiparación, que data del decreto 24.671 del 10 de octubre de 1945 y que tuvo la única finalidad de precisar la procedencia de la imposición en supuestos como el de autos. En tal sentido, en la exposición de motivos del proyecto elaborado por el Ministerio de Hacienda se expresó que "no se justificaría que la ley creara diferencias entre el productor que fabrica por propia iniciativa en vista del posible comprador y el productor que aguarda el encargo del cliente, ya que uno y otro operan con igual organización industrial, contemplan iguales factores de producción y suman los mismos valores de costos y utilidad para formar el precio de la mercadería". Este es precisamente el problema replanteado en autos, que así reproduce la situación resuelta en 1945 por dicha norma interpretativa.

La misma traduce una aplicación concreta del principio de la realidad económica, ya que cuando se atribuya a un acto una denominación que no responda a su esencia jurídica, es ésta la que debe prevalecer para su encuadramiento fiscal, conforme a viejas reglas de hermenéutica que ya se encuentran receptadas en la propia ley civil (art. 1326 y nota 1493). Va de suyo que la situación de base del impuesto que se trata se completa con la atribución subjetiva del artículo 6º de la propia ley, al enumerar los responsables directos y precisar en el inciso a) a "productores e industriales" (Conf. lo resuelto por esta Corte *in re* Aebi Hnos. S.R.L. el 26/7/73). Queda entendido entonces que resultan ajenos al campo de la imposición o no alcanzados por el impuesto los procesos artesanales especialmente mencionados en el artículo 28 de la reglamentación (t. o. en 1960), como así también "aquellas otras actividades que por ajustarse a las características y condiciones generales enunciadas en los incisos que anteceden fuesen declaradas incluidas en este artículo por resolución del organismo de aplicación de este impuesto" (art. citado, inciso f). Congruente con ello, la resolución Nº 744 del 21-11-61 de la Dirección General Impositiva declaró fuera del campo de imposición la elaboración por encargo de terceros de clisés empleados en las artes gráficas, (fotgrabado, fotocromía y litografía), precisamente por tratarse de trabajos de artesanía. Esta situación, obviamente, tampoco se da en la especie, habida cuenta de la naturaleza industrial de los procesos desarrollados por la accionante (ver pericia de fs. 113/22).

9º) Que tampoco es óbice a lo antes expresado el artículo 2º punto 3º del decreto-ley 18.032/68, en cuanto define el carácter de mercadería de propia producción y señala que el mismo "subsiste a los fines del impuesto, aun cuando los procesos respectivos se realicen por cuenta de terceros o los productos obtenidos tuvieren características especiales establecidas por el cliente que realiza el pedido y aunque tales bienes fueren utilizables sólo para quienes los hubieren encargado". Ello porque su carácter aclaratorio resulta indudable, por encima de la literalidad, si se tiene en cuenta lo establecido, según se vio, por el decreto 24.651/45 y los términos del mensaje que acompañó dicho decreto 18.032, en cuanto señala que "además se ha procurado dar más precisión a ciertas normas a fin de evitar la posibilidad de diferentes interpretaciones que desvirtuarán el objetivo de la ley", con obvia referencia a la materia de que se trata. Por otra parte, la expresión "modifícase el artículo 6º" que encabeza el apartado 3 del nombrado artículo 2º no puede ser interpretada en un mero alcance gramatical o de lógica formal ya que este Tribunal postula

como exigencia inexcusable del adecuado servicio de la justicia, que garantiza el art. 18 de la Constitución Nacional, la necesidad de que sus pronunciamientos sean derivación razonada del derecho vigente y no se aparten de la verdad jurídica objetiva (Fallos: 236:27; 238:550; 262:459, entre muchos otros).

10º) Que, igualmente no empece al criterio que sienta este pronunciamiento lo dispuesto por el art. 3º del decreto-ley 18.236/69, en cuanto señala que "lo dispuesto en el punto 3 y en el inciso d), del punto 6 del artículo 2º del decreto-ley 18.032/68 no se aplicará a las obras o trabajos contratados con anterioridad al 1º de enero de 1969" toda vez que el verdadero sentido y alcance de dicha norma no está sino referido a las disposiciones verdaderamente modificatorias contenidas en los puntos señalados y no se propone crear una excepción con carácter retroactivo a dicha fecha. Esto es claro si se pondera los términos del mensaje que acompañó dicho decreto-ley, en cuanto explicita que "el artículo, 3º tiene por finalidad aclarar un aspecto no contemplado en el decreto-ley 18.032/68 al modificar los artículos 9º y 10º con el objeto de gravar obras y trabajos que anteriormente no se encontraban sujetos al pago del tributo", esto es a supuestos diferentes de los previstos en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 6º de la ley del gravamen, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el mencionado punto 3º.

11º) Que finalmente, la repetición de autos tampoco procede en razón que el accionante no ha acreditado un presupuesto básico de su acción. El derecho de repetición tiene su fundamento legal en la ley civil (arts. 784 y sgs. Código Civil) y es unánimemente conceptualizado como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa (Fallos: 190:397), que en último análisis encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento sin derecho que genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado. El fundamento jurídico de la restitución es la expresión de una norma ética. Si bien tanto el error de hecho como el de derecho autorizan la repetición, el deber de restituir nace de la circunstancia de haber hecho suyo el objeto el *accipiens*, sin que medie causa. De la prueba rendida en estos autos no se advierte que la empresa demostrara haber cumplido el elemental recaudo de procedibilidad que implica la acreditación, no sólo del aumento o enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución — a que limitara su prueba (fs. 129/31; 139, 140/1 y acta fs. 142) — sino del correspondiente y proporcional empobreci-

miento del actor (art. 377 C.P.C.; art. 89 ley 11.683) que no es inferible en este supuesto del solo hecho de los pagos como en el caso de un particular y por su única virtud, máxime ante la negativa general de fs. 42 (Fallos: 186:64 y 316, entre otros). Tanto la doctrina como la jurisprudencia están contestes en que ambos extremos y no sólo el enriquecimiento y la falta de causa son condiciones indispensables para la existencia del derecho a repetir, por lo cual la ausencia de empobrecimiento en el accionante o su falta de acreditación y cuantía implican descartar el interés legítimo para accionar en justicia reclamando la devolución íntegra de las sumas ingresadas por pagos de tributos que se impugnen. Así lo decidió la Corte en el caso Cabanillas Orfilio c/ Gobierno Nacional, registrado en el Libro de Copias de Sentencias de esta Corte N° 65, pero no inserta en la colección de Fallos, donde dejase establecido que el actor demandante contra la Nación fundado en el enriquecimiento sin causa tiene a su cargo la prueba del enriquecimiento, del empobrecimiento y de la relación causal entre ambos extremos.

En autos la sociedad comercial actora trata de repetir un impuesto que por su naturaleza es trasladable, lo que torna viable el razonamiento que informa soluciones de otros ordenamientos en los cuales sólo se autoriza la repetición cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces, por distintas vías, lo cual es contrario a la buena fe, criterio que reposa en una clara regla ético jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido, por las razones que se han mencionado precedentemente, toda vez que su traslación hacia terceros no depende en definitiva sino de las condiciones del mercado, lo cual, tratándose de indiscutible cuestión de hecho y prueba, debió estar en el caso, a cargo del accionante. La determinación de las condiciones de la pretensión procesal constituye irrenunciable tarea de los jueces ya que el esclarecimiento del hecho controvertido es el que permite ponderar el interés que fundamentan las acciones y, como queda visto, no corresponde sostener que medie enriquecimiento indebido del Fisco por el simple hecho de acreditar el desembolso del tributo, ya que el contribuyente actor debió demostrar que ese pago ha representado para sí un detrimento patrimonial concreto y asimismo, la medida de éste. En este sentido, esta Corte rectifica pronunciamientos anteriores (Fallos: 101:8; 168:226; 170:158; 191:35;

183:160, entre otros y especialmente el fallado el 15 de septiembre de 1972 *in re* "Ford Motors Argentina S.A. c/ Dirección de Aduanas" —Fallos: 283:360—) y recuerda la acertada doctrina sentada en Fallos: 3:131, causa fallada el 5 de diciembre de 1865, "Domingo Mendoza y Hnos. c/ Provincia de San Luis" donde el Tribunal, integrado por Francisco de las Carreras, Salvador María del Carril, José Barros Pazos, J. B. Gorostiaga y Bernardo de Irigoyen, al referirse a la devolución de lo pagado en virtud del art. 18 de la Ley General de Impuestos de la Provincia de San Luis del 7 de julio de 1862 expresó: "1º — Que aun cuando la casa de Domingo Mendoza y Hnos., que ejercía el negocio de compra de frutos del país en la Provincia de San Luis sea quien haya pagado los derechos sobre los productos exportados por ella; sin embargo son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo proporcionalmente al importe de los derechos que tenían que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos, presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla".

A todo ello debe añadirse que la interpretación de la ley impositiva debe respetar los propósitos generales, de orden económico financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto (Fallos: 267:247) por lo cual "las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Fuera de tales supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos: 271:338, sus citas y otros; 277:334)".

Conforme al criterio de Fallos: 263:453, la interpretación judicial no ha de practicarse en forma que se agote con la consideración indeliberada de su letra, sino establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso, por medio de una sistemática, razonable y discreta hermenéutica, que responda a su espíritu y observe y precise la voluntad del legislador, en la común tarea de éste con los jueces en la búsqueda de las soluciones justas y adecuadas para la adjudicación de los derechos de sus conciudadanos (Fallos: 249:37 y otros). Ello porque "la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan (Fallos: 265:256), como asimismo, que dicha interpretación comprende no sólo la pertinente

armonización de sus preceptos, sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico (Fallos: 271:7; 258:75), doctrina que es aplicable también en los supuestos en que el régimen jurídico pertinente está organizado en más de una ley formal (Fallos: 263:63)". En el caso "Ultramar Petrolera Financiera s/ apelación" (Fallos: 263:453 cit.) se expresó que "el Tribunal estima necesario agregar que comparte la creencia de que es requisito de una economía de expansión exitosa el completo y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Y si esto es así respecto de las obligaciones impositivas en que media exacción patrimonial indudable, aunque lícita —doctrina de Fallos: 256:551 y otros— resulta imprescindible ponderarlo cuando la pretensión persigue la repetición de impuestos —con eventual desequilibrio fiscal— sin esclarecer en el debido proceso los indispensables supuestos de hecho que determinen el derecho y los mismos límites de la restitución, máxime en circunstancias en que resulta imperativa la reconstrucción nacional.

Por ello y lo dictaminado a fs. 202 por el Procurador General en cuanto a la procedencia del recurso, se revoca la sentencia de fs. 182/4 y se rechaza la demanda. Costas por su orden.

MIGUEL ANGEL BERCAITZ — AGUSTÍN DÍAZ
BIALET — MANUEL ARAUZ CASTEX —
ERNESTO A. CORVALÁN NANCLARES — HÉCTOR
MASNATTA.

JULIO CESAR VIZZONI

JURISDICCION Y COMPETENCIA: *Competencia militar.*

Corresponde a la justicia local, y no a la militar, conocer de la causa instruida a un suboficial de la Armada por vías de hecho contra el superior, si la acción delictiva ocurrió fuera del lugar militar y tanto el autor como la víctima no se hallaban en el desempeño de actos de servicio.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

Estas actuaciones se iniciaron con motivo de la agresión cometida por el Cabo Segundo de Servicios de la Armada Nacional Julio César

de aquella jurisdicción, no haya facultado expresamente a esta Corte a adoptar medidas como la solicitada. Esa facultad, como la de otorgar, en casos muy especiales, efecto suspensivo al recurso de queja a que se refiere dicha ley, fluye de los poderes implícitos que corresponden al Tribunal para evitar que la oportuna protección jurisdiccional de un derecho se torne ilusoria durante la tramitación de un recurso pendiente ante aquél.

4º) Que la Corte Suprema ha declarado en Fallos: 250:154, que la medida de no innovar es un arbitrio tendiente a preservar la razón de ser de la función jurisdiccional, que se sustenta en los principios generales del derecho, con fundamento en las exigencias del adecuado ejercicio del Poder Judicial, y cuyo objeto es la conservación, durante el juicio, del *status quo erat ante*.

Por ello, como medida de no innovar, se decide:

1) Ordenar al Instituto Nacional de Vitivinicultura que autorice las solicitudes de fraccionamiento de vino que la actora peticione durante la secuela del juicio y hasta la notificación de la sentencia definitiva.

2) Hacerle saber al mencionado organismo que durante el transcurso del citado lapso deberá abstenerse de impedir la actuación de la actora a tenor de la norma legal invocada.

3) Ordenar a la Dirección General Impositiva que entregue a la actora el estampillado necesario para el vino envasado que comercializa.

GENARO R. CARRIÓ — CARLOS S. FAYT.

KELLOGG CO. ARG. S.A.C.I. Y F.

IMPUESTO: Principios generales.

La cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente conduce al examen del problema referido al alcance del concepto de la "realidad económica" específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. en 1962). Tal regulación normativa da pree-

minencia, 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.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

El renovado instrumental jurídico que resulta de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico sociales en transformación, no importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente en favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que de lo que se trata es de la necesaria prevalecencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente.

IMPUESTO: Principios generales.

Corresponde admitir que el proceder de la actora, que reformuló sus declaraciones juradas por los impuestos cuestionados 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, tiene derecho a igual tratamiento en el ámbito interno respecto de la otra empresa, sucursal argentina, con la que se halla asimismo vinculada por efecto de la reconocida existencia de aquel conjunto.

IMPUESTO: Principios generales.

Corresponde rechazar la impugnación de la DGI, que sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto padece, en el caso de sociedades que poseen personalidad jurídica independiente reconocida para nuestro derecho, una modificación deliberada de su capacidad contributiva en detrimento del interés fiscal, si tal afirmación no fue demostrada en la causa.

IMPUESTO: Principios generales.

Las particulares circunstancias bajo las cuales la recurrente y la sucursal, constituidas como sociedades anónimas en nuestro país, desarrollaron su actividad durante los períodos fiscales sometidos a discusión, autorizan el tratamiento excepcional que la Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en la causa.

IMPUESTO: Principios generales.

Resulta ajustado a las normas legales y principios tributarios en juego, que la actora liquide los tributos cuestionados, durante los años que motivan la controversia, sobre la base de considerarse incluida en un conjunto económico interno e internacional, integrado también en nuestro territorio por la sucursal argentina.

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL
DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

A mi modo de ver, el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, toda vez que se cuestiona el alcance asignado a disposiciones de naturaleza federal y lo resuelto ha sido contra las pretensiones de la recurrente.

En cuanto al fondo del asunto, el Estado Nacional (Dirección General Impositiva) es parte, actúa por medio de apoderado especial y las cuestiones debatidas revisten carácter estrictamente patrimonial, razón por la que pido a V.E. se me exima de emitir opinión. Buenos Aires, 9 de abril de 1984. *José Augusto Lapierre.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 26 de febrero de 1985.

Vistos los autos: "Kellogg Co. Arg. S.A.C.I. y F. s/recurso de apelación - impuesto a los réditos".

Considerando:

1º) Que la Sala Nº 3 de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, que no hizo lugar a la solicitud de la firma Kellogg Co. Argentina S.A.C.I. y F. de que se dejaran sin efecto las resoluciones emanadas de la Dirección General Impositiva por las que se había determinado su obligación tributaria frente al impuesto a los réditos —ejercicios 1970, 1971 y 1972—; impuesto especial a la regularización

impositiva (ley 20.532) —períodos fiscales cerrados hasta el 30 de noviembre de 1972— e impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes y gravamen de emergencia de dicho tributo —por los ejercicios 1968 a 1973—.

2º) Que contra dicha sentencia la sociedad actora interpuso recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 356, y que es formalmente procedente, toda vez que se controvierte la inteligencia asignada a disposiciones federales y la decisión del superior tribunal de la causa es contraria a la pretensión que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

3º) Que en cuanto atañe al impuesto a los réditos, surge de la causa que la firma Kellogg Co. Argentina, constituida como una sociedad anónima en la República Argentina, al confeccionar sus declaraciones juradas correspondientes a los períodos 1970, 1971 y 1972, dedujo importes por regalías, intereses de préstamos y contraprestaciones por servicios técnicos de los cuales resultaban acreedores su casa matriz del exterior, Kellogg Co. Battle Creek (E.E.UU.) y otras afiliadas extranjeras; descontó también las diferencias de cambio sobre dichos rubros y sobre la deuda que mantenía con la citada sociedad dominante norteamericana. Asimismo, cargó a Kellogg Sales, sucursal argentina, idénticos importes y conceptos que los correspondientes a aquellas deducciones. Con relación al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, incluyó en su pasivo computable de los años 1968 a 1972 las deudas que mantenía con Kellogg Co. Battle Creek (E.E.UU.), las diferencias de cambio de revalúos de deudas con las afiliadas inglesa y alemana de la citada casa extranjera, las provisiones para intereses correspondientes a la sociedad dominante estadounidense, las regalías a favor de esta última y las diferencias de cambio activadas por los bienes de uso que habían sido aportados por la casa matriz. Por último, en lo que se refiere al impuesto especial a la regularización impositiva, instituido por la ley 20.532, compensó las rentas omitidas con saldos a su favor provenientes de su tesis según la cual correspondía excluir de sus ingresos las sumas cargadas a Kellogg Sales, sucursal argentina, a fin de determinar su obligación por el impuesto a los réditos.

4º) Que como consecuencia del resultado de los recursos ya sustanciados y de las impugnaciones que el ente recaudador formuló al

accionar de la empresa apelante, Kellogg Co. Argentina S.A., la materia actualmente en litigio quedó circunscripta a determinar la procedencia de los cargos que aquélla efectuara a Kellogg Sales, sucursal argentina, para el impuesto a los réditos; la pertinencia de computar en su pasivo las deudas que mantenía con su casa matriz del exterior en el impuesto sustitutivo y la posibilidad de compensar rentas omitidas con saldos a favor derivados de su propia actividad en el impuesto especial a la regularización impositiva (ley 20.532).

5º) Que el fundamento esgrimido por el Fisco Nacional para reformar las declaraciones juradas originales de la empresa actora —en el sentido de que da cuenta lo expuesto en el considerando precedente acerca de las cuestiones sometidas a decisión— reposa en la circunstancia de que el ente recaudador no admite que aquella sociedad esté constituida en forma independiente de su casa matriz norteamericana, al estimar que ambas integran un conjunto económico; en tanto que, en el orden interno, respecto de Kellogg Sales, sucursal argentina, no acepta igual configuración jurídico-tributaria al disponer que las relaciones que aquélla mantiene con la apelante se rijan por la teoría del operador independiente.

6º) Que la actora pretende que durante la época en que acontecieron los hechos imponibles controvertidos, se le dispense un tratamiento impositivo uniforme tanto en sus relaciones extraterritoriales como en las que se producen en el ámbito de nuestro país, sobre la base de que formaba parte de un conjunto societario inescindible; ya que cuando Kellogg Co. Argentina se organizó en 1968 para fabricar artículos de copetín, no podía enjugar los gastos que implicaba su penetración en el mercado, con el consiguiente riesgo de que perdiera su capital al afrontar la etapa de comercialización y se produjera su disolución como sociedad anónima para la legislación argentina. Para evitar ese efecto la casa matriz dispuso que en la estructura societaria, la actora fabricara los productos que Kellogg Sales, Argentina (empresa también vinculada) iba a comercializar; como consecuencia de lo cual esta última sociedad, que era la que obtenía el beneficio, soportaba, a la vez, las obligaciones tributarias correspondientes a las transferencias de los cargos provenientes de los aportes enviados desde el exterior.

7º) Que la forma de operar de ambas sociedades constituidas en el país quedó consagrada por medio del instrumento agregado a los antecedentes administrativos fs. 47/48, cpo. 1), cuya validez no fue cuestionada por el ente fiscal, conforme al cual se convino que Kellogg Sales de Argentina efectuase la distribución de los productos elaborados por la actora, acordándose el precio de compra en el monto equivalente al costo de fabricación incrementado en un 4 %, destinado a cubrir los gastos administrativos.

8º) Que de la pericia contable producida en sede administrativa, consistente en la compulsión de los libros rubricados y demás documentación complementaria de Kellogg Co. Argentina y Kellogg Sales (sucursal argentina), surge que: a) ambas llevaron su contabilidad en forma legal en el país; b) la sociedad anónima "vende" (transfiere) la totalidad de su producción a la sucursal; c) la sucursal únicamente "compra" (recibe) mercadería de la sociedad anónima; d) la totalidad de los conceptos y montos impugnados por la inspección del ente fiscal a la sociedad anónima fueron cargados por ésta a la sucursal, como consecuencia de lo cual los citados gastos y sus correspondientes recuperos no han tenido incidencia alguna en los resultados de la sociedad anónima local, excepto el recargo del 4 % destinado a cubrir gastos administrativos; e) la sucursal acreditó a la sociedad anónima los mismos importes y conceptos que fueron impugnados por la inspección; f) la sucursal incorporó en sus declaraciones juradas del impuesto a los réditos los cargos registrados en su cuadro de pérdidas y ganancias, y que corresponden a los conceptos y montos impugnados en las declaraciones juradas de la sociedad anónima. En el impuesto sustitutivo la sociedad anónima no consideró como activo computable el saldo deudor de la sucursal y no computó como pasivo deducible los montos adeudados al exterior a su principal accionista. A su vez, la sucursal no computó como pasivo deducible el saldo que adeudaba a la sociedad anónima local; g) el examen de las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ventas y al impuesto a las actividades lucrativas demuestra que ambas sociedades locales liquidaron dichos gravámenes como conjunto económico desde la primera declaración que presentaron al fisco; h) durante los períodos cuestionados el representante a cargo de la sucursal fue presidente del directorio de la sociedad

anónima local y luego, gerente general; e i) la distribución del personal empleado es la siguiente: 1) el personal de fábrica pertenece a la sociedad anónima, que posee el establecimiento fabril, 2) el personal administrativo pertenece a la sociedad anónima local, pero efectúa la administración de ambas sociedades y 3) el personal de ventas pertenece a la sucursal.

9º) Que surge de las constancias de la causa y ha sido reconocido por el tribunal anterior en grado, que de las copias del Registro de Asistencia de accionistas de la recurrente se desprende que Kellogg Co. de EE.UU. es titular de 80.000 acciones ordinarias de un voto, sobre las 89.400 en que se divide el capital de la primera. Asimismo, los balances comparativos consolidados correspondientes a los años 1968 a 1973 de Kellogg Co. de EE.UU. y sus subsidiarias estadounidenses y extranjeras, y los estados consolidados para dichos años que se presentaron a la Comisión de Valores ("Securities and Exchange Commission" de Washington D.C., EE.UU.), prueban que tanto la recurrente como Kellogg Sales de la Argentina integran un conjunto económico multinacional, del que es sociedad dominante Kellogg Co. de EE.UU.

10) Que, establecido lo que antecede, cabe señalar que la cuestión sustancial que debe ser delucidada consiste en determinar si la actora, como resultado de la inspección efectuada por el ente recaudador, tenía derecho a presentar sus declaraciones juradas por los gravámenes que se discuten en la forma en que lo hizo, vale decir, si resulta admisible que liquide sus impuestos sobre la base de considerarse incluida en un conjunto económico interno e internacional, integrado también en nuestro territorio por otra sociedad anónima de la que la recurrente aparece formalmente diferenciada.

11) Que sobre el tópico esta Corte, en su actual integración, considera aplicables los principios interpretativos fijados en el precedente que se registra en Fallos: 286:97, en cuanto entonces se dijo que "esta cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente conduce al examen de otro problema propio de la materia en recurso, planteado por la apelante: el alcance del concepto de la 'realidad económica' espe-

cíficamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. en 1962)".

"En el primero de esos artículos se dispone que 'en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica'. Este enunciado se perfecciona en el art. 12, disponiéndose que 'para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes', configurándose la intención legal del precepto en los párrafos siguientes".

"Tal regulación normativa da 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" (Fallos: 237:246; 249:256 y 657, considerando 5º; 251:379; 283:258).

12) Que la citada regla de interpretación debe ser complementada con la doctrina que emana del precedente registrado en Fallos: 287:79, conforme al cual "el renovado instrumental jurídico, cuya elaboración es permanente tarea de la doctrina y de la jurisprudencia, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico-sociales en transformación, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente en favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los Tribunales pueden descorrer el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte (*in re*: Compañía Swift de La Plata S.A. Frigorífica s/convocatoria de acreedores, expte. C-705-XVI) de lo que se trata es de la necesaria prevaencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente".

13) Que en autos la consagración de los principios que se dejan reseñados significa admitir que el proceder de la actora, que reformuló

sus declaraciones juradas por los impuestos cuestionados 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, tiene derecho a igual tratamiento en el ámbito interno respecto de la otra empresa —Kellogg Sales, sucursal argentina— con la que se halla asimismo vinculada por efecto de la reconocida existencia de aquel conjunto. Baste al efecto advertir que el meollo de la impugnación de la D.G.I. sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto, tal como quedara suficientemente referida en este pronunciamiento, produce, en el caso de sociedades que poseen personalidad jurídica independiente reconocida para nuestro derecho, una modificación deliberada de su capacidad contributiva en detrimento del interés fiscal.

Pues bien, tal afirmación no ha sido demostrada en la causa, en la que ni siquiera resultó impugnada la contabilidad de la recurrente y, menos aún, establecido el perjuicio que la demandada dice que le ha irrogado la existencia y puesta en práctica de la señalada vinculación económica. De tal suerte recobra vigencia la aseveración de que también en el ámbito de nuestro territorio “únicamente adquieren relevancia y efectos tributarios las operaciones realizadas por el conjunto con los terceros, que impliquen una real salida o ingreso de mercadería del o al patrimonio del mentado conjunto. Y para ello, tanto no interesa la sociedad que jurídica y contablemente realizó la operación cuanto la forma adoptada para el cumplimiento de la prestación” (Fallos: 287:79).

14) Que por otra parte, en el caso, también se cumple con la exigencia de que “en homenaje a la debida lealtad procesal y para que no haya desmedro en la seriedad del planteo como condición de la acción del contribuyente que desarma en su beneficio la ficción que creó, que acredite que ha rectificado su conducta impositiva total, conforme a los extremos legales que impone la confesión de la existencia de dicho conjunto económico” (Fallos: 287:79), toda vez que resulta de las constancias de la causa que la recurrente y la empresa Kellogg Sales, sucursal argentina, denunciaron en sus declaraciones juradas la especial condición que revestían durante los años en cuestión.

15) Que las particulares circunstancias bajo las cuales la recurrente y Kellogg Sales, constituidas como sociedades anónimas en nuestro país,

desarrollaron su actividad durante los períodos fiscales sometidos a discusión, 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, ya que debe ponerse de resalto "que 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. Pero tales datos, asentados en los principios del derecho común en materia de sociedades, no son óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquéllas y su comunidad de intereses a través de la 'significación económica de los hechos examinados'" (Fallos: 286:97).

16) Que, como consecuencia de lo expuesto, corresponde concluir que resulta ajustado a las normas legales y principios tributarios en juego, que la actora liquide los tributos cuestionados, durante los años que motivan la controversia, sobre la base de considerarse incluida en un conjunto económico interno e internacional, integrado también en nuestro territorio por Kellogg Sales, sucursal argentina.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal, se revoca la sentencia de fs. 329/332, Costas por su orden habida cuenta de la complejidad de la cuestión debatida. Notifíquese y devuélvase.

GENARO R. CARRIÓ — CARLOS S. FAYT —
AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO.

FELIPE SANTIAGO CORREGIDOR v. PILAR E. SERRANO
L. DE AMORELLI Y OTROS

RECURSO EXTRAORDINARIO: Requisitos propios. Cuestiones no federales. Sentencias arbitrarias. Procedencia del recurso. Defectos en la consideración de extremos conducentes.

Corresponde dejar sin efecto la sentencia que hizo lugar a la acción reivindicatoria si, teniendo en cuenta que uno de los presupuestos de dicha acción real es la configuración del despojo, la oposición de los demandados



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de Septiembre de 2021

Vistos los autos: "Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

1°) Que en el año 2011 la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, "Molinos Argentina") correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, compensó diversos rubros tributarios, fijó saldos a favor de la empresa para los años 2005 y 2008, y la intimó al pago del impuesto por los períodos 2007 y 2009, más los intereses resarcitorios respectivos. Asimismo, consideró que no debía formularse denuncia penal tributaria ni instruir sumario por infracciones con relación a los períodos 2004 y 2005, e hizo reserva de aplicar sanciones con respecto a los períodos 2006 a 2009, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769 (cfr. resoluciones 18/2011 y 106/2011, fs. 15/43 vta. y 315/394, respectivamente; y específicamente fs. 41 vta. y 392).

2°) Que para llevar a cabo estas determinaciones, el Fisco tuvo en cuenta que:

a) Molinos había constituido en la República de Chile, el 30 de diciembre de 2003, la sociedad "Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A." (en adelante "Molinos Chile") bajo la modalidad de una "sociedad plataforma de inversiones"

regulada por el artículo 41 D de la ley de impuesto a la renta de ese país, según la modificación dispuesta por la ley 19.840.

b) Molinos Argentina era titular del 99,99% de las acciones emitidas por Molinos Chile, y había integrado el capital social de esta última mediante la transferencia de los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

c) Molinos Argentina declaró los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por Molinos Chile como renta no gravada por aplicación del artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio" (en adelante el "CDI"), aprobado por ley 23.228.

d) Sobre esa base fáctica, aplicó el principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) y estimó que Molinos Argentina había utilizado de forma abusiva el CDI al recurrir a la sociedad holding chilena como "sociedad conducto", para desviar el cobro de los dividendos originados en las acciones de las sociedades uruguayas y peruana hacia jurisdicción chilena, con el objeto de evitar al mismo tiempo el pago del impuesto a las ganancias en la Argentina y su similar a la renta en Chile.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

La no-imposición en la Argentina se producía por aplicación del artículo 11 del CDI, entonces vigente, que establecía que los dividendos solo resultaban gravados por el país en que se encontrase domiciliada la empresa que los distribuía (en el caso: Chile, por estar Molinos Chile radicada en ese país); y la no-tributación en Chile se verificaba -a su vez- porque los dividendos originados en las sociedades uruguayas y peruana no abonaban impuesto a la renta en ese país por tratarse de ganancias provenientes de sociedades plataformas de inversión que, según la modificación de la ley 19.840 al régimen legal de ese impuesto, *"no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena"*.

El Fisco consideró que la constitución de la sociedad holding en Chile por parte de Molinos Argentina no encontraba justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial ya que no tenía vínculo económico real con las sociedades uruguayas y peruana; y que careció de sustancia económica o propósito de negocio, pues los dividendos distribuidos por las referidas sociedades no permanecieron en Molinos Chile sino que fue utilizada como intermediaria para remitir esos beneficios casi inmediatamente a Molinos Argentina (fs. 28 y 352); y, que en definitiva, fue constituida con el único propósito de eliminar el gravamen y conducir el rendimiento obtenido en estados que no son parte del CDI -Uruguay y Perú- por intermedio del Estado con quien sí se ha

celebrado el tratado de doble imposición y utilizando los beneficios que este ofrece -Chile- (fs. 23 y 373).

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones apeladas e impuso las costas a la actora (conf. fs. 1355/1375 vta.). A su vez, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al fondo de la cuestión, aunque la revocó en lo atinente a las costas, que las impuso en el orden causado en ambas instancias en atención a lo novedoso y complejo de la cuestión planteada (fs. 1545/1555).

Para así resolver, consideró que la operatoria de Molinos Argentina había importado un abuso del CDI ya que si los dividendos obtenidos por las empresas constituidas en terceros países que no eran parte de ese tratado hubieran sido remitidos a la sociedad argentina, hubieran quedado alcanzados por nuestro país en virtud del "principio de renta mundial" establecido en el artículo 146, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modificatorias). En tales condiciones, sostuvo que existía una falta de vinculación económica real entre la sociedad chilena, las sociedades uruguayas y la sociedad peruana, pues las rentas no permanecían en el patrimonio de la sociedad holding ni eran destinadas al cumplimiento de su objeto social, sino que se giraban a su accionista mayoritario en Argentina; de este modo, concluyó que correspondía aplicar las cláusulas anti-abuso de la legislación



Corte Suprema de Justicia de la Nación

argentina para descartar la aplicación de la norma internacional (cfr. fs. 1548 y 1553).

Asimismo, desestimó los agravios de la empresa actora en lo concerniente a la alegada falta de consideración de los elementos valorados en la sentencia dictada en sede penal por parte del Tribunal Fiscal (pto. 5.4. del memorial de agravios, fs. 1420 vta. y 1422 vta.).

Con relación al sobreseimiento dictado en sede penal, en los términos de la ley 24.769, sostuvo que no tenía implicancia en la decisión referente al reclamo patrimonial, por diferir sustancialmente el objeto de ambos pronunciamientos. Explicó que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín en la causa "*Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2º ley 24.769*", expte. nº 397/11, se había limitado a examinar si la conducta desplegada por la contribuyente y sus accionistas encuadraba en la figura del delito de evasión dejando sin indagar sobre la configuración del hecho imponible (cfr. fs. 1553 vta. y 1554/1554 vta.).

4º) Que contra esa decisión, a fs. 1579/1599 interpuso recurso extraordinario Molinos Argentina, concedido en lo atinente a la cuestión federal y denegado en cuanto a la arbitrariedad alegada (fs. 1626/1626 vta.), lo cual motivó la interposición del recurso de queja que corre agregado por cuerda y será resuelto conjuntamente.

Plantea, en primer lugar, que no ha existido un abuso del tratado celebrado con Chile, en tanto:

i) Molinos Chile tenía sustancia económica y un claro propósito de negocios orientado a potenciar la penetración del grupo económico en el mercado internacional a partir de la crisis de 2001, incorporando unidades de negocio en el mercado latinoamericano, europeo y estadounidense, lo cual fue explicado en las memorias y balances de la sociedad;

ii) la justicia penal había llegado a esta conclusión en la sentencia dictada por el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1 de San Isidro, y este aspecto se encontraría firme, por lo cual -de acuerdo al artículo 20 de la ley 24.769- la sentencia sería arbitraria por haber prescindido de las conclusiones a las que se llegó en sede penal sobre los mismos hechos examinados en este expediente;

iii) no existió un supuesto de "*treaty shopping*", ya que ello exige que quien aprovecha un tratado internacional pertenezca a un tercer país, ajeno al de los Estados que lo han suscripto, hipótesis que no se dio en este caso.

En segundo lugar, sostiene que la interpretación y aplicación de las cláusulas del CDI resultó ilegítima, toda vez que:

iv) resulta contradictorio suponer que ese Tratado atribuye la potestad tributaria exclusiva a uno de los Estados



Corte Suprema de Justicia de la Nación

parte y luego, ya ejercida esta atribución mediante una desgravación impositiva, permitir la reasunción de ese poder por el otro Estado; dicho de otro modo: el hecho de que Chile haya resuelto no gravar los dividendos de fuente extranjera no permite que Argentina los grave;

v) Molinos Argentina adecuó su accionar a un dictamen de la AFIP-DGI (actuación n° 665, del día 29 de octubre de 2007 de la Dirección de Asesoría Técnica) y de organismos administrativos chilenos (Dictamen del Director de Servicios de Impuestos Internos);

vi) resulta inaplicable el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2° de la ley 11.683, pues se trata de una norma antielusiva de rango legal, jerárquicamente inferior al CDI aquí involucrado, el cual -a diferencia de otros convenios de doble imposición suscriptos por Argentina (v.gr.: artículos 11.9 del CDI celebrado con el Reino Unido; 29.3 del CDI celebrado con Suecia; y 29.3 del CDI suscripto con Noruega)- no tiene cláusulas antielusivas; y

vii) la sentencia omitió analizar el alcance que tuvo la denuncia al CDI suscripto con Chile el día 29 de junio de 2012, la cual, a su entender, implicó un reconocimiento de que ese instrumento impedía a la AFIP gravar ganancias vinculadas con "sociedades plataforma" constituidas en aquel país.

En tercer y último orden, el recurso extraordinario plantea que la sentencia apelada ha omitido analizar un

argumento y una pretensión subsidiaria, ambos propuestos a la cámara. El argumento postula que se estaría aplicando retroactivamente un criterio expuesto por la AFIP en el año 2010, para períodos fiscales anteriores (2004 a 2009); la pretensión se vincula con la improcedencia de intereses resarcitorios, en atención a la inexistencia de mora culpable en cabeza de Molinos, quien habría actuado de buena fe de conformidad con la doctrina de Fallos: 323:1315.

5°) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente toda vez que se encuentra en tela de juicio la inteligencia de normas federales -artículos 27, 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación en Materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancias o Beneficios y sobre el Capital y el Patrimonio, aprobado por ley 23.228, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865 y artículo 2° de la ley 11.683-, y la decisión ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (artículo 14, inc. 3°, ley 48). Es oportuno recordar que la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorgue a las normas federales involucradas (confr. Fallos: 319:2931; 327:5416, entre muchos otros).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Por lo demás, los agravios deducidos con apoyo en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias, al estar referidos a la cuestión federal indicada, quedan comprendidos en ella y, por ende, serán tratados en forma conjunta (doctrina de Fallos: 323:1625; 330:2206, entre otros), salvo lo atinente a los efectos de la cosa juzgada penal a la luz del artículo 20 de la ley 24.769 y lo referido a la omisión de la cámara de expedirse sobre la pretensión subsidiaria referida a los intereses, agravios autónomos que serán resueltos al final de este pronunciamiento.

6°) Que en este caso la contribuyente ha invocado, con relación al impuesto a las ganancias, el beneficio tributario que surge del artículo 11 del CDI, aprobado por la ley 23.228, cuyo texto disponía que *"los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye"*.

La cuestión federal, entonces, consiste en interpretar esta norma federal para determinar si:

i) tal como sostiene Molinos Argentina, esta cláusula del Tratado impedía al Estado a

argentino gravar con impuesto a las ganancias los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por Molinos Chile;

o si,

ii) tal como sostiene la AFIP, Molinos Argentina no se encontraba amparada por esta cláusula, y abusó de sus términos en contra del Tratado y del principio de la realidad económica previsto en el artículo 2° de la ley 11.683, al constituir una "sociedad conducto" amparada por los beneficios tributarios de la ley chilena 19.840 sancionada en 2002 de promoción de sociedades plataforma de inversiones.

7°) Que el ordenamiento jurídico argentino conforma un sistema, integrado por una pluralidad de normas de diferente naturaleza, rango y autoría, con una disposición estructural basada en la jerarquía en cuya cúspide está la Constitución, con aptitud para lograr la finalidad de regular la convivencia y dirimir los conflictos en base a la interpretación coordinada de sus componentes.

Desde este enfoque, el conflicto que aquí se plantea no queda agotado con el enfrentamiento de solo dos escalas normativas, los tratados internacionales y las leyes tributarias nacionales, pues ninguna de ellas puede reputarse "autónoma" o "autosuficiente" a los efectos de dirimir la materia en disputa. Lo verdaderamente autónomo, lo que permite el funcionamiento regular y coordinado es el sistema jurídico en su conjunto y no sus componentes subordinados, al punto que la alteración sustancial de alguno de ellos habrá de repercutir en el conjunto.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

8°) Que en la República Argentina el artículo 31 de la Constitución Nacional es la norma que determina el orden jerárquico de los distintos componentes del sistema jurídico, al establecer, en lo pertinente, que la *"Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..."*.

La reforma constitucional de 1994, sin alterar el texto del artículo citado, determinó la jerarquía supralegal de todos los tratados internacionales y los tipificó en base a la materia objeto de regulación. El disímil contenido de los tratados prohija una jerarquización que se expresa en su articulación con la Constitución y la ley y en la facultad/dificultad con que pueden ingresar, progresar o egresar al sistema jurídico nacional.

En lo que aquí interesa, la Constitución reconoce diferentes categorías de tratados internacionales, a saber: a) tratados sobre derechos humanos (artículo 75, inc. 22, párr. 2° y 3°); b) tratados de integración (artículo 75, inc. 24); c) tratados no incluidos en los ítems anteriores celebrados con otras naciones o con organizaciones internacionales (artículo 75, inc. 22, párr. 1°); d) concordatos con la Santa Sede (artículo 75, inc. 22, párr. 1°); y, e) convenios celebrados por

las provincias con conocimiento del Congreso Nacional (artículo 124).

La jerarquía de los tratados internacionales celebrados por el Estado Nacional es la siguiente: a) tratados con jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22, párr. 2°); b) tratados con jerarquía superior a la ley; que a su vez pueden sub-clasificarse en: i) tratados que pueden alcanzar la jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22, párr. 3°); y, ii) tratados que no pueden alcanzar la jerarquía constitucional (artículo 75, inc. 22, párr. 1° y artículo 75, inc. 24).

9°) Que la inserción de los tratados en el sistema jurídico argentino se referencia *genéricamente* (como toda norma infra-constitucional) con su grado de congruencia con las disposiciones del tratado y el texto constitucional y *específicamente* con la cláusula del artículo 27 de la Constitución, aquella que obliga al Gobierno Federal "*a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución*".

Esta ubicación exige la adecuación del derecho internacional a los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional, entre los cuales se encuentra: a) la forma representativa, republicana y federal de gobierno (artículo 1°); b) el principio de juridicidad y el de reserva



Corte Suprema de Justicia de la Nación

(artículo 19); c) el principio de igualdad (artículos 15, 16, 75, inc. 23, y concordantes); d) el carácter no absoluto de los derechos y la pauta de razonabilidad para su reglamentación (artículos 14, 28, 99, inc. 2, y concordantes); e) el debido proceso legal (artículo 18 y concordantes); y f) las medidas de emergencia adoptadas para garantizar la existencia misma de la Nación.

10) Que, como se ha visto, dentro de los principios de derecho público del ordenamiento constitucional argentino se encuentra el principio de razonabilidad, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos. Ello no solo implica la posibilidad de reglamentar razonablemente los derechos y garantías reconocidos en la parte dogmática, sino también que su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre. La noción de abuso repele al derecho, hiere la convivencia social y al armónico desarrollo de la vida en comunidad. El principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derechos en todas sus variantes.

A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que *ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva*, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Esta postulación auto-referente que sugiere que el "abuso del tratado" deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que

se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional, como se verá a continuación.

11) Que las normas internacionales encuentran *límites* concretos a partir del lenguaje que utilizan y del principio de buena fe con el que deben ser interpretadas.

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, recoge positivamente los límites antedichos. Al propio tiempo que sienta el principio del *pacta sunt servanda*, define, con particular claridad, que "[t]odo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" (artículo 26). Asimismo, manifiesta la prohibición de los estados contratantes de invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (artículo 27), mas, como primera pauta de interpretación postula una lectura "*de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin*" (artículo 31, inc. 1). Subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 "*deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable*".



Corte Suprema de Justicia de la Nación

En un sentido coherente con nuestro diseño constitucional, se reconoce a la buena fe como guía estructural de interpretación de los pactos internacionales; y, con ello, la razonabilidad es el patrón de comportamiento que repele interpretaciones que -so pretexto de la invocación de las cláusulas de un tratado- desvirtúen su naturaleza, objeto o finalidad.

Esta Corte ya ha señalado en otras oportunidades que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin (Fallos: 340:644).

12) Que tal como surge del propio texto y denominación del CDI aprobado por la ley 23.228, su finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina. Lo dicho supone que el artículo 11 invocado por Molinos Argentina debe leerse, siguiendo los principios reseñados, en los siguientes términos: "(para evitar la doble imposición) los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las

cooperativas, solo serán gravables por el Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye".

En el caso, esta cláusula fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas "sociedades plataforma de inversiones" y no gravar sus rentas de fuente extranjera, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal. De esta manera, las ganancias aquí cuestionadas no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile.

El supuesto de hecho en la causa no sería, entonces, a partir de la conducta de la actora, evitar la *doble imposición* sino procurar doblemente *una no imposición*, por lo que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.

13) Que esa línea interpretativa se ve apuntalada por tres elementos de juicio concordantes que han sido alegados en la causa:

i) en primer lugar, en el ámbito nacional, la Dirección Nacional de Impuestos, el día 4 de noviembre de 2010 señaló que "*...no existe impedimento alguno para que, en ausencia de normativa específica en el Convenio de doble imposición de que se trate, el país que se considera perjudicado por las prácticas abusivas desplegadas por los responsables [pueda*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

hacer] uso de su normativa antiabuso interna" (cfr. cita del memorándum en la motivación de los actos administrativos atacados, a fs. 330 -4° párr.- y fs. 359 -4° párr.-).

ii) en segundo término, con relación al ámbito chileno, a fin de sortear la problemática de las sociedades conducto o instrumentales que se constituyen al amparo de legislación como la del país trasandino, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una de las principales promotoras de este tipo de acuerdos, incorporó a su nuevo Modelo de Convenio de Doble Imposición la figura del "beneficiario efectivo" y disposiciones antiabuso. Al interpretar estas figuras, el Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile dictó el día 16 de octubre de 2009 la Circular N° 57, en el cual explicó que la OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales o sociedades conducto y llegó a la conclusión de que *"una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas"* y que *"para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI"* (<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm>).

La misma circular señala que “[d]ado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena”.

iii) en tercer y último término, en el ámbito internacional bilateral, el 29 de junio de 2012 nuestro país denunció el CDI “debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional”, y celebró un nuevo acuerdo el 15 de mayo de 2015 denominado “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal”, que



Corte Suprema de Justicia de la Nación

consta de 32 artículos, y un Protocolo, que fueron aprobados por ley 27.274.

El mismo 15 de mayo de 2015 en que se suscribió el nuevo convenio los Estados contratantes firmaron un acuerdo interpretativo por el que **"confirman su entendimiento"** en el sentido que "no se deben conceder los beneficios de un convenio para eliminar la doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión" (subrayado agregado). Asimismo, los Estados contratantes acordaron que las normas antiabuso de los estados contratantes "no están contempladas en los convenios de doble imposición y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos y no existirá conflicto entre las normas antiabuso y las disposiciones en un convenio de doble imposición". Sobre la base de tales premisas, entendieron y confirmaron que el nuevo convenio "no impedirá a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal", y que "los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados [...]" (ver Memorando de Entendimiento relativo a la aplicación del Nuevo Convenio en <https://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>).

Un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional -lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional- afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a interpretaciones elusivas que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición. Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina.

14) Que desde el derecho internacional privado se arriba a una conclusión similar. En la medida en que el artículo 11 del CDI resuelve un caso internacional reenviando a la legislación nacional de un país determinado mediante la individualización de un punto de conexión, opera como una norma de reenvío o conflicto, propia de esa disciplina.

En el caso, Molinos Argentina, con la constitución de la sociedad holding en la República de Chile atribuyó potestad tributaria exclusiva a ese país quien, como se ha visto, al dictar su norma de promoción de sociedades plataforma, decidió no ejercer su jurisdicción legislativa.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Tal decisión soberana no se encuentra (ni podría encontrarse) en tela de juicio en este caso. No se discute un límite a la potestad tributaria chilena emanado del CDI, como sostiene el contribuyente, sino la existencia de un obstáculo *con relación al fisco argentino*. En concreto, lo aquí debatido es la actitud que puede adoptar el Estado argentino frente a la decisión *de un contribuyente de valerse, en un caso concreto, de esta legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias*.

Para ello, no puede obviarse que dentro de la lógica del derecho internacional privado, la norma de reenvío o norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales: en lo que al caso interesa, el orden público internacional y, sobre todo, el *fraude a la ley*.

15) Que desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la ley 11.683 hace equilibrio entre dos extremos en constante tensión. Por un lado, *"no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal"* (Fallos: 241:210; 308:215) y, por el otro, vale recordar que, al analizar los efectos de convenios internacionales de doble imposición se sostuvo años antes de la suscripción del tratado aquí involucrado que *"saltan a la vista las diversas 'estratagemas' operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo*

el ropaje formal de regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados 'paraísos tributarios', ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas" ("Parke Davis", Fallos: 286:97, disidencia del juez Scotti, del Tribunal Fiscal de la Nación).

El principio de la "realidad económica" faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "*la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*" (artículo 2° cit., *in fine*). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "*debe darse prioridad a*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares"
(Fallos: 340:1513).

En el caso, el desconocimiento de la forma jurídica empleada por la contribuyente llevado a cabo por el Fisco con base en diversas constancias probatorias de la causa, fue revisado por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, quienes llegaron a conclusiones que no se advierten como irrazonables o desprovistas de fundamento de acuerdo a la doctrina excepcional de la arbitrariedad.

Algunos de los datos que fueron considerados en ese sentido en las instancias anteriores, y no refutados en el recurso extraordinario por parte de la contribuyente, apuntan a que: i) Molinos Chile fue constituida un año después de que la legislación chilena provocara un impacto en la dinámica del CDI, ya analizada; ii) esa sociedad *remesaba inmediatamente* las rentas giradas por las sociedades uruguayas y peruana, de manera que no permanecía en el patrimonio de la sociedad *holding*, al punto que -se ha sostenido- tampoco son destinadas, principalmente, a cumplir su objeto social (cfr. fs. 1370 vta. y 1372, punto e); iii) no existía un convenio de doble imposición entre Argentina y los países de donde provinieron las rentas (Uruguay y Perú) (fs. 1372 vta.); iv) aun cuando el *holding* involucraba otras empresas domiciliadas en diferentes países (Chile, Suiza, Italia, Estados Unidos y España), el principal ingreso provenía de una de las sociedades uruguayas (Molinos

Overseas S.A.) y no hubo ingresos sustanciales provenientes de Chile (fs. 1373 vta. y 1552).

16) Que ubicado el caso dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa una confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho (artículo 27 de la Constitución), la interpretación de buena fe y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio", aprobado por ley 23.228, que no ampara la utilización de las sociedades plataforma del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país.

17) Que, en otro plano, el agravio expuesto en el recurso de hecho referido a la arbitrariedad, que no se vincula con las cuestiones federales ya analizadas, se centra en los efectos que tendría sobre este expediente la sentencia definitiva dictada en la causa penal "*Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2° ley 24.769*" (expte. n° 397/11), tramitada ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1, Secretaría n° 3, de San Isidro, en la cual se investigaba a los directivos de Molinos Argentina por el delito de evasión tributaria



Corte Suprema de Justicia de la Nación

agravada del impuesto a las ganancias correspondiente a los periodos fiscales 2007 y 2009.

En dicha causa, según se alega, el día 18 de diciembre de 2013 se resolvió el sobreseimiento de los imputados y con fecha 9 de mayo de 2014 la Sala I de la Cámara Federal de San Martín confirmó esa decisión, señalando que *"la empresa divisó una oportunidad empresarial y la llevó a cabo con respeto a las normas vigentes -Convenio y Ley Chilena- (...) efectuó averiguaciones en importantes consultoras como PWC y Erns & Young", que "la estrategia empresarial, aún cuando pueda cuestionarse administrativamente (como de hecho ocurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación), no evidencia ni aún en esta instancia, una maniobra ardidosa o de engaño propio de una evasión penal tributaria. La inexistencia de voluntad delictiva importa, entonces, que la cuestión no supere la faz administrativa y el análisis que allí se considere pertinente sobre la realidad económica que, de considerarse violentada, no lo fue mediante actos de tipo delictivos -ardid, engaño, ocultamiento-", y que "en todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, que deberán ser evaluadas en la faz administrativa, mas no en la penal tributaria"* (cfr. fs. 1540/1540 vta. y 1541 vta.). La decisión fue confirmada por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal el día 22 de junio de 2015, y el día 22 de diciembre de 2015 esta Corte declaró inadmisibles los recursos de queja por

denegación del recurso extraordinario interpuesto contra aquella decisión.

Por lo dicho, de acuerdo a las propias constancias aportadas por la recurrente el pronunciamiento del día 9 de mayo de 2014 de la Sala I de la Cámara Federal de San Martín, única decisión firme en aquella jurisdicción criminal y correccional federal, sobreescribió a los directivos de Molinos con fundamento exclusivo en la ausencia de configuración del tipo subjetivo que exige la evasión tributaria agravada y dejó aclarado expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito correspondiente.

Resulta, por tanto, improcedente la tacha de arbitrariedad contra la sentencia apelada con relación a este punto.

18) Que, en cambio, y por último, resulta procedente el planteo subsidiario vinculado a los intereses resarcitorios, debidamente planteado en el recurso de revisión y apelación limitada (fs. 1423 vta./1424) y no resuelto por la cámara. Se omitió dar respuesta, entonces, a una cuestión conducente para la solución del litigio, que debe ser remediada por la cámara en un nuevo pronunciamiento.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada, salvo lo dispuesto en el



Corte Suprema de Justicia de la Nación

considerando 18. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.

VO-//-

-//-TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

Considerando:

1°) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, "Molinos") correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, compensó diversos rubros tributarios, fijó sendos saldos a favor de la empresa para los años 2005 y 2008, y la intimó al pago del impuesto por los períodos 2007 y 2009, con más los intereses resarcitorios respectivos. Asimismo, consideró que no debía formularse denuncia penal tributaria, y que tampoco correspondía aplicar sanciones por la comisión de infracciones durante los períodos 2004 y 2005 toda vez que no se verificaba perjuicio fiscal alguno en los años citados. En cambio, dejó constancia de que correspondía hacer reserva de la eventual aplicación de sanciones por los períodos 2006 a 2009, en orden a lo establecido en el artículo 20 de la ley 24.769 (confr. resol. 18/2011 y 106/2011, fs. 15/43 vta. y 315/394, respectivamente).

2°) Que, al realizar el ajuste fiscal, la AFIP-DGI impugnó el tratamiento impositivo que la empresa actora le asignó –como consecuencia de la aplicación del artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio", aprobado por ley 23.228 (en adelante el "CDI"),



Corte Suprema de Justicia de la Nación

entonces vigente, y del régimen fiscal establecido por la ley chilena 19.840 -publicada el 23 de noviembre de 2002, para las denominadas "sociedades plataformas de inversión"- a los dividendos originados en acciones de tres sociedades uruguayas y una sociedad peruana controladas por Molinos que le distribuyó una sociedad chilena -también controlada por Molinos- durante los periodos fiscales 2004, 2005, 2006, 2007 y 2009.

A tal fin, el Fisco Nacional tuvo en cuenta que Molinos: a) había constituido en Chile, el 30 de diciembre de 2003, la sociedad "Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A." (en adelante "Molinos Chile") bajo la modalidad de una "sociedad plataforma de inversiones" regulada por el artículo 41 D de la ley de impuesto a la renta de ese país, según la modificación dispuesta por la ley 19.840; b) era titular del 99,99% de las acciones emitidas por Molinos Chile; y c) había integrado el capital social de Molinos Chile mediante transferencia a esta última de los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y de una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.- de los que Molinos era titular. A continuación juzgó, con base en el principio de la realidad económica establecido en el artículo 2º de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) que Molinos había aplicado en forma abusiva el CDI al utilizar a la sociedad holding chilena como "sociedad conducto", a fin de desviar el cobro de los dividendos originados en las acciones de las mencionadas

sociedades uruguayas y peruana a jurisdicción chilena, con el objeto de evitar el pago del impuesto a las ganancias en la Argentina y su similar a la renta en Chile, de manera de generar un doble efecto de "no imposición" sobre los referidos beneficios en ambos países. Al respecto precisó que el efecto de "no imposición" en la Argentina se producía por aplicación del artículo 11 del CDI que establece que los dividendos de las empresas solo resultan gravados por el país en que se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye, que en el caso era Chile, por encontrarse Molinos Chile radicada en ese país. Por su parte, señaló que el efecto de "no imposición" también se verificaba en Chile porque no obstante lo dispuesto en el mencionado convenio, los dividendos originados en las sociedades uruguayas y peruana que le distribuyó Molinos Chile se encontraban al margen del impuesto a la renta de Chile por tratarse de ganancias provenientes de sociedades plataformas de inversión, las cuales, según lo estableció la modificación introducida el 23 de noviembre de 2002 por la ley 19.840 al régimen legal de ese impuesto, "no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena".

En otro orden de consideraciones, observó que la constitución de la sociedad holding en Chile por parte de Molinos no encontraba una justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial por cuanto: i) no tenía vínculo económico real con las sociedades uruguayas y peruana; ii)



Corte Suprema de Justicia de la Nación

careció de sustancia económica o propósito de negocio, ya que los dividendos distribuidos por las referidas sociedades no permanecieron en la holding chilena sino que esta fue utilizada como intermediaria o conducto para remitir esos beneficios casi inmediatamente a Molinos (fs. 28 y 352); y iii) fue constituida con el único propósito de eliminar el gravamen, conduciendo el rendimiento obtenido en Estados que no son parte del CDI –Uruguay y Perú– por intermedio del Estado con quien sí se ha celebrado el tratado de doble imposición y utilizando los beneficios que este ofrece –Chile– (fs. 23 y 373).

3º) Que la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el voto concurrente de dos de sus vocales, mantuvo las resoluciones apeladas e impuso las costas a la actora (conf. fs. 1355/1375 vta.). A su turno, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia en cuanto al fondo de la cuestión, aunque la revocó en lo atinente a las costas, que las impuso en el orden causado en ambas instancias en atención a lo novedoso y complejo de la cuestión planteada (fs. 1545/1555). Para así resolver, en forma coincidente con lo allí decidido, el *a quo* consideró que la operatoria de Molinos había importado un “abuso del tratado” en atención a que si los dividendos obtenidos por las empresas constituidas en terceros países que no eran parte del CDI hubieran sido remitidos a la sociedad argentina, los referidos conceptos habrían quedado alcanzados por nuestro país en virtud del “principio de renta mundial” establecido en el artículo 146,

inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997, y sus modif.). En tales condiciones, concluyó que, al no existir impedimento para aplicar las cláusulas anti-abuso de la legislación argentina, correspondía desconocer la aplicación del CDI (confr. fs. 1548 y 1553).

Asimismo, desestimó los agravios de la empresa actora en lo concerniente a la alegada falta de consideración de los elementos valorados en la sentencia dictada en sede penal por parte del Tribunal Fiscal (pto. 5.4. del memorial de agravios, fs. 1420 vta./1422 vta.). Con cita de jurisprudencia de la sala señaló que el sobreseimiento dictado en los términos de la ley 24.769 no tenía implicancia en la decisión que el organismo jurisdiccional debía adoptar en lo referente al reclamo patrimonial, por diferir sustancialmente el objeto de ambos pronunciamientos. Sobre el punto agregó que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín en la causa "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2º ley 24.769" (expte. n° 397/11) se había limitado a examinar si la conducta desplegada por la empresa actora encuadraba en la figura del delito de evasión dejando constancia de que no había indagado sobre la configuración del hecho imponible (confr. cons. XIII, fs. 1553 vta. *in fine*, 1554 y 1554 vta.).

4º) Que Molinos interpuso recurso extraordinario contra dicho pronunciamiento (fs. 1579/1599), el que fue concedido por el *a quo* en lo atinente a la cuestión federal, pero denegado en cuanto a la arbitrariedad alegada (confr. auto



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de fs. 1626/1626 vta.). Frente a la denegación parcial del recurso extraordinario, la recurrente dedujo la queja CAF 1351/2014/1/RH1 "Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", que corre agregada por cuerda, y que será resuelta conjuntamente.

5°) Que el recurso extraordinario es formalmente admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas federales -el Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio, aprobado por ley 23.228, vigente durante el período examinado en autos, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865; y los artículos 27, 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional-, y la decisión ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (artículo 14, inc. 3°, ley 48). A su vez, la recurrente plantea la arbitrariedad de la sentencia apelada con fundamento en que el *a quo* habría prescindido de las conclusiones a las que se llegó en sede penal sobre los mismos hechos examinados en autos, en aparente violación a lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

6°) Que este último agravio debe ser considerado en primer término, pues de existir arbitrariedad no habría sentencia propiamente dicha (confr. arg. Fallos: 228:473; 312:1034; 317:1455, entre otros). Al respecto, cabe señalar que la recurrente estructura su argumentación sobre la base de una

premisa insostenible, consistente en afirmar que los hechos ventilados en la presente causa fueron previamente juzgados en sede penal, cuando lo real es que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín, único pronunciamiento firme en aquella jurisdicción, sobreseyó a los directivos de Molinos con fundamento exclusivo en la falta de verificación del aspecto subjetivo del tipo penal tributario por el que aquellos habían resultado imputados, sin adentrarse en el análisis sobre la configuración del hecho imponible y dejando expresa constancia de ello (confr. fs. 1539, cons. III, 1º párr.).

En tales condiciones, resulta inadmisibile el agravio fundado en la arbitrariedad de la sentencia apelada, ya que, con independencia de la interpretación que corresponda asignarle al artículo 20 de la ley 24.769 -sustituido luego por la ley 26.735-, la inexistencia del supuesto alegado por la empresa en apoyo de su postura determina la inhabilidad del argumento. Por ello, resulta insustancial el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en el recurso extraordinario relacionadas con el punto examinado (pto. 4.1.2., fs. 1585/1588).

7º) Que, aclarado lo que antecede, corresponde examinar la cuestión federal y determinar si los dividendos distribuidos por Molinos Chile a Molinos se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

En este punto, es oportuno recordar que la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes o el tribunal *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorgue a las normas federales involucradas (confr. arg. Fallos: 307:1457; 310:2682; 311:2553; 319:2931; 327:5416, entre muchos otros).

8°) Que, en atención al modo en que se encuentra planteado el tema, debe determinarse el sentido y alcance de las normas involucradas, en particular, la interpretación que la apelante asigna al artículo 11 del CDI –aprobado por la ley 23.228–, en cuyo texto funda sus agravios. Esa cláusula disponía que "los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, solo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye". Entiende la actora que ese artículo del Tratado impedía al Estado argentino gravar los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas, y la peruana, controladas por Molinos Chile.

9°) Que la sentencia judicial debe interpretar y aplicar el derecho, lo que importa examinar el texto de una ley dentro del sistema jurídico y el diálogo de fuentes que ello exige.

El artículo 11 del Tratado es claro, pero la interpretación que ha efectuado la empresa le da un sentido contrario a los principios que prohíben el abuso del derecho y obligan a interpretar de buena fe, que están claramente vigentes en el derecho argentino (artículos 9 y 10, Código Civil y Comercial de la Nación) e internacional (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865).

Ello es así porque los tratados internacionales tienen jerarquía supralegal (artículo 31 de la Constitución Nacional) y deben ser interpretados conforme con los principios de derecho público establecidos en la Carta Magna (Fallos: 316:1669).

Esos principios son mandatos destinados a lograr su máxima satisfacción de un modo compatible con otros principios competitivos que resulten aplicables en el mismo campo de argumentación (arg. Fallos: 344:1151, "Shi, Jinchui", voto del juez Lorenzetti, considerando 7°).

En consecuencia, el artículo 11 del Tratado debe ser interpretado conforme con la buena fe y la prohibición del abuso del derecho.

De igual modo, las formas jurídicas elegidas por una empresa no pueden ser ignoradas (Fallos: 340:1513, "Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A.", voto de los jueces Lorenzetti, Maqueda y Rosatti), pero también deben ser



Corte Suprema de Justicia de la Nación

interpretadas de modo que respondan a la buena fe y prohibición del abuso.

10) Que la exigencia de buena fe en la interpretación y aplicación de los tratados no puede ser ignorada, conforme con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865.

En ese texto se establece que los tratados deben interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin (artículo 31, inc. 1) y que, junto con el contexto, habrá de tenerse en cuenta, entre otras cuestiones, toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado y toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes (inc. 3, puntos b y c). En esta línea, la referida Convención, establece que "[t]odo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" (artículo 26, *pacta sunt servanda*). Asimismo, en lo que hace a métodos de interpretación, su artículo 32 permite acudir a medios complementarios cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 "deje ambiguo u oscuro el sentido; o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable".

Esta Corte ya ha señalado en otras oportunidades que "las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general

de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto" (Fallos: 340:644).

11) Que, sobre la base de las citadas pautas interpretativas, cabe advertir que, tal como surge del propio texto y denominación del CDI aprobado por la ley 23.228, su finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina. Lo dicho supone que el artículo 11, invocado por Molinos Argentina, debe leerse, siguiendo los principios reseñados, en los siguientes términos: "(para evitar la doble imposición) los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, solo serán gravables por el Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye".

En el caso, esta cláusula fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas "sociedades plataforma de inversiones" y no gravar sus rentas de fuente extranjera, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal. De esta manera, las ganancias aquí



Corte Suprema de Justicia de la Nación

cuestionadas no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile.

Como se ve, el supuesto bajo análisis, en el que Molinos canalizó la distribución de dividendos de empresas domiciliadas en países con los cuales Argentina no había suscripto convenios para evitar la doble imposición, por intermedio de una sociedad holding domiciliada en Chile –país con el que sí existía convenio– no quedaría amparado en los términos del CDI, conforme una interpretación de buena fe de su objeto y finalidad.

En efecto, el establecimiento de una “sociedad conductora”, que permitiera acceder a las ventajas derivadas de un CDI, no puede entenderse como orientada a evitar la doble imposición (propósito del convenio), sino claramente a procurar una *doble* “no imposición”, hipótesis que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del Tratado.

12) Que, en refuerzo de esta interpretación, cabe traer a colación tres elementos de juicio concordantes que han sido alegados en la causa:

i) en primer lugar, en el ámbito nacional, la Dirección Nacional de Impuestos, el día 4 de noviembre de 2010 señaló que “...no existe impedimento alguno para que, en ausencia de normativa específica en el Convenio de doble imposición de que se trate el país que se considera perjudicado por las prácticas abusivas desplegadas por los responsables [pueda hacer] uso de

su normativa antiabuso interna" (cfr. cita del memorándum en la motivación de los actos administrativos atacados, a fs. 330 -4° párr.- y fs. 359 -4° párr.-).

ii) en segundo término, con relación al ámbito chileno, a fin de sortear la problemática de las sociedades conducto o instrumentales que se constituyen al amparo de legislación como la del país trasandino, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una de las principales promotoras de este tipo de acuerdos, incorporó a su nuevo Modelo de Convenio de Doble Imposición la figura del "beneficiario efectivo" y disposiciones antiabuso. Al interpretar estas figuras, el Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile dictó el día 16 de octubre de 2009 la Circular N° 57, en la cual explicó que la OCDE había excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales o sociedades conducto y llegó a la conclusión de que "una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas" y que "para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTP" (<http://www.sii.cl/fdocumentos/circulares/2009/circu57.htm>).



Corte Suprema de Justicia de la Nación

La misma circular señala que "[d]ado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena".

iii) en tercer y último término, en el ámbito internacional bilateral, el 29 de junio de 2012 nuestro país denunció el CDI "debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional", y celebró un nuevo acuerdo el 15 de mayo de 2015 denominado "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para

prevenir la evasión y elusión fiscal", que consta de 32 artículos, y un Protocolo, que fueron aprobados por ley 27.274.

El mismo 15 de mayo de 2015 en que se suscribió el nuevo convenio, los Estados contratantes firmaron un acuerdo interpretativo por el que "confirman su entendimiento" en el sentido que "no se deben conceder los beneficios de un convenio para eliminar la doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión".

Asimismo, los Estados contratantes acordaron que las normas antiabuso de los Estados contratantes "no están contempladas en los convenios de doble imposición y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos y no existirá conflicto entre las normas antiabuso y las disposiciones en un convenio de doble imposición". Sobre la base de tales premisas, entendieron y confirmaron que el nuevo convenio "no impedirá a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal", y que "los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados [...]" (ver Memorando de Entendimiento relativo a la



Corte Suprema de Justicia de la Nación

aplicación del Nuevo Convenio en
<https://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>).

Un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional –lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional– afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a interpretaciones que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición.

Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina.

Las circunstancias antedichas, referidas a la denuncia del convenio por el Estado argentino y a la firma de un nuevo acuerdo en los términos ya descriptos, resultan significativas, refuerzan la exégesis adoptada y conllevan la necesidad de incorporar estos hechos en el análisis e interpretación del sentido y alcance de la norma en cuestión.

13) Que esta Corte Suprema ha señalado de modo reiterado que la interpretación no puede prescindir de las

consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

En esta línea de razonamiento, pretender que la letra del artículo 11 del CDI, suscripto entre las partes muchos años antes del momento en que tuvo lugar la sanción de la ley chilena que creó las sociedades plataformas de negocios -año 2002-, ampara la figura de esta sociedad -Molinos Chile- interpuesta entre Molinos Río de la Plata S.A. y la fuente de ganancias -los dividendos distribuidos por las sociedades de Uruguay y Perú- y su consecuente no tributación, deviene irrazonable y contrario al principio de buena fe tantas veces citado (artículo 31 de la Convención de Viena) y a los principios y valores de la Constitución Nacional.

A diferencia de ello, la comprensión del Tratado que aquí se efectúa, edificada a partir de su finalidad de prevenir la doble imposición que desaliente inversiones, se exhibe acorde a esos principios y, a su vez, resulta confirmada por las circunstancias posteriores, arriba descriptas, relativas a la denuncia del convenio y a la firma de un nuevo instrumento.

14) Que, como se afirmó en los considerandos precedentes, la interpretación del CDI, como la de todo tratado internacional ratificado por nuestro país, debe hacerse siempre



Corte Suprema de Justicia de la Nación

de conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional (artículo 27). En la búsqueda de coherencia –que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo– y en la ponderación de los principios jurídicos aplicables, no cabe prescindir de la consideración de las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (arg. Fallos: 337:205, voto del juez Lorenzetti).

En tales condiciones, y en concordancia con los principios ya citados, resulta irrazonable la exégesis que, de la letra del Convenio entonces vigente, propugna Molinos a fin de no tributar el impuesto a las ganancias sobre los referidos dividendos, toda vez que, al no verificarse la situación que dicho convenio buscaba regular, sus consecuencias llevan a una interpretación y aplicación del mentado instrumento contrarias a los principios y valores de la Constitución Nacional.

Lo dicho hasta aquí resulta suficiente para rechazar el recurso en el punto referido a la cuestión federal.

15) Que, en cambio, y por último, resulta procedente el planteo subsidiario vinculado a los intereses resarcitorios, oportunamente planteado en el recurso de revisión y apelación limitada (fs. 1423 vta./1424) y no resuelto por la cámara. Se omitió dar respuesta, entonces, a una cuestión conducente para la solución del litigio, que debe ser remediada por la cámara en un nuevo pronunciamiento.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada, salvo lo dispuesto en el considerando 15. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.

DISI-//-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO
ROSENKRANTZ

Considerando:

1°) Que el 30 de diciembre de 2003 Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, "Molinos") constituyó en Chile la sociedad "Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A." (en adelante, "Molinos Holding") bajo la modalidad de una "sociedad plataforma de inversiones" regulada por el artículo 41° D de la ley de impuesto a la renta de ese país, según la modificación dispuesta por la ley 19.840 promulgada el 13 de noviembre de 2002. Molinos era titular del 99,99% de las acciones emitidas por Molinos Holding y había integrado su capital social mediante transferencia de los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

Durante los períodos fiscales 2004 a 2007 y 2009, las sociedades uruguayas y peruana distribuyeron dividendos a Molinos Holding, quien a su vez distribuyó dividendos a Molinos. Molinos informó en sus declaraciones juradas por ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dichos dividendos como renta excluida del impuesto a las ganancias en virtud de lo dispuesto por el artículo 11 del "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o

beneficios y sobre el capital y el patrimonio", aprobado por ley 23.228 (B.O. 1° de octubre de 1985) y ratificado el 19 de diciembre de 1985 (en adelante, el "CDI"), entonces vigente. Dicho artículo establecía que los dividendos solo serían gravables por el Estado contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuía.

2°) Que en el año 2011 la AFIP determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, e hizo reserva de la eventual aplicación de sanciones por los períodos 2006 a 2009, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la ley 24.769 (confr. resoluciones 18/2011 y 106/2011, fs. 15/43 vta. y 315/394, respectivamente).

Invocando la aplicación del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), la AFIP concluyó que Molinos había abusado del CDI. Sostuvo que Molinos había utilizado a Molinos Holding como una "sociedad conducto" para canalizar la distribución de dividendos de las sociedades uruguayas y peruana y, de esa manera, poder aplicar el CDI. Destacó que la constitución de Molinos Holding no encontraba justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial y carecía de sustancia económica o propósito de negocio. Concluyó que la planificación fiscal, al no resultar gravados los dividendos en Argentina ni en Chile, había producido un efecto de "doble no-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

imposición", contrario a lo que habían querido o tenido en miras los Estados contratantes cuando suscribieron el CDI.

Señaló que la no-imposición en Argentina se producía como consecuencia de la aplicación del artículo 11 del CDI, que otorgaba únicamente potestad tributaria a Chile para gravar los dividendos distribuidos por Molinos Holding dado que esta empresa estaba domiciliada en ese país. Por su lado, señaló que la no-imposición en Chile obedecía al régimen tributario especial aplicable a las sociedades plataforma de inversiones, introducido por la ley 19.840 al impuesto a la renta de Chile con posterioridad a la suscripción y aprobación del CDI.

3º) Que la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el voto concurrente de dos de sus vocales, confirmó las determinaciones de oficio de la AFIP e impuso las costas a Molinos (conf. fs. 1355/1375 vta.). En síntesis, la vocal preopinante Gómez sostuvo que el principio de buena fe establecido en el artículo 31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados permitía aplicar el principio de la realidad económica contenido en la legislación argentina. Concluyó que el CDI resultaba inaplicable pues Molinos Holding no podía ser considerada el beneficiario efectivo de los dividendos distribuidos por las sociedades uruguayas y peruana, correspondiendo desestimar su intermediación.

En otro orden de consideraciones, la vocal Gómez observó que la sentencia dictada el 19 de noviembre de 2012 por

el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1 de San Isidro en los autos "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2° ley 24.769" (expte. n° 397/11), por la que se sobreseyó a los directivos de Molinos de la imputación del delito de defraudación contemplado en la ley 24.769, no resultaba vinculante para la AFIP ni causaba estado de cosa juzgada material al momento de dictar sentencia. Sostuvo que la competencia del juez penal tributario se limitaba a la elucidación de la posible ocurrencia de una conducta disvaliosa reprimida por la ley penal tributaria, en tanto que el Tribunal Fiscal de la Nación actuaba de conformidad con la competencia atribuida por la ley de procedimiento tributario.

El vocal Magallón, concordemente con los fundamentos expuestos por la vocal preopinante, sostuvo que Molinos Holding había funcionado como un "conducto" de los dividendos que las sociedades uruguayas y peruana debían distribuir directamente a Molinos. Consideró que dicha intermediación consistió en una práctica de "*treaty shopping*" consistente en "adquirir" el derecho a aplicar un convenio por la mera constitución de una empresa en uno de los Estados parte del mismo. En línea con la vocal preopinante, sostuvo que Molinos Holding no era el "beneficiario efectivo" de los dividendos y que dicha figura constituía una condición implícita en los convenios para evitar la doble imposición que permitía evitar su uso abusivo. Concluyó que el artículo 11 del CDI no resultaba aplicable pues, al decidir Chile en forma unilateral la desgravación de los



Corte Suprema de Justicia de la Nación

dividendos, se había producido una situación de "doble no-imposición" que desnaturalizaba el propósito de los Estados contratantes al negociar y suscribir el CDI, el cual procuraba evitar situaciones de doble imposición internacional.

4°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al fondo de la cuestión y la revocó en lo atinente a las costas, las cuales impuso en el orden causado en ambas instancias en atención a lo novedoso y complejo de la cuestión planteada (fs. 1545/1555).

Sostuvo que la prevención y la persecución de las prácticas que pudiesen comportar un uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición también formaban parte de sus objetivos. Señaló que si los dividendos hubieran sido remitidos directamente a Molinos habrían quedado alcanzados por el impuesto a las ganancias. Concluyó que la operatoria, consistente en interponer a Molinos Holding para obtener los beneficios del CDI, constituyó un abuso de tratado y que no cabía dudas de que los principios de interpretación consagrados en los artículos 1° y 2° de la ley 11.683 se erigían como normas antielusión a los efectos de negar la aplicación del CDI en tales circunstancias.

Por otra parte, desestimó los agravios de Molinos en lo concerniente a la alegada falta de consideración por parte del Tribunal Fiscal de la Nación de los elementos valorados en

la sentencia dictada en sede penal. Respecto del sobreseimiento dictado en los términos de la ley 24.769, sostuvo que no tenía implicancia en lo referente a la determinación del impuesto, pues allí se discutía la existencia de un delito tributario y no de una deuda tributaria, difiriendo sustancialmente el objeto de ambos pronunciamientos. Señaló que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín en la causa "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2° ley 24.769" (expte. n° 397/11) se había limitado a examinar si la conducta desplegada por Molinos encuadraba en la figura del delito de evasión tributaria, sin haber indagado sobre la configuración del hecho imponible.

5°) Que contra esa decisión, Molinos interpuso recurso extraordinario (fs. 1579/1599), que fue concedido en lo atinente a la cuestión federal y denegado en cuanto a la arbitrariedad alegada (fs. 1626/1626 vta.), lo cual motivó la interposición de la queja que corre agregada por cuerda y será resuelta conjuntamente.

Sostiene que la constitución de Molinos Holding no constituyó un abuso del CDI pues dicha sociedad tenía sustancia económica y un claro propósito orientado a la penetración del mercado internacional. Se agravia de que la sentencia es arbitraria puesto que desconoció las mismas conclusiones a las que había llegado la justicia penal en sentencia que se encuentra firme, desconociendo lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 24.769.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Afirma que aplicó el CDI de buena fe y en concordancia con los lineamientos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Destaca que diferentes áreas asesoras de la AFIP sostuvieron, previo a la determinación de oficio, que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos. Sostiene que el principio de la realidad económica resulta inaplicable para desconocer el CDI en virtud de tratarse de una norma de menor jerarquía legal. Señala que en otros convenios para evitar la doble imposición celebrados por Argentina se incluyeron normas antiabuso específicas para restringir sus beneficios, mientras que el CDI, para prevenir el fraude y la evasión, previó únicamente un mecanismo de consultas e intercambio de información entre las autoridades competentes.

Destaca que la sentencia omitió considerar la denuncia del CDI por parte de Argentina y la posterior suscripción de un nuevo convenio, Protocolo y Memorando de Entendimiento que posibilitaron la aplicación de la normativa interna para desconocer los beneficios del nuevo convenio. A su entender, la denuncia del CDI implicaba un reconocimiento de que el CDI en vigencia al momento de los hechos impedía a Argentina gravar los dividendos en cuestión. Finalmente, sostiene que la AFIP aplicó retroactivamente en sus determinaciones de oficio un criterio que recién fue establecido en el año 2010 mediante un dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos; y plantea la

improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados por no haber existido mora culpable de su parte.

6°) Que el recurso extraordinario es admisible toda vez que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia de normas federales —artículos 27, 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional—; el "Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio", aprobado por ley 23.228 y ratificado el 19 de diciembre de 1985, vigente durante los períodos examinados en autos; la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865 y ratificada el 5 de diciembre de 1972; y el artículo 2° de la ley 11.683; y la decisión ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en ellas (artículo 14, inc. 3°, ley 48).

7°) Que el agravio de la recurrente basado en que la cámara habría prescindido de las conclusiones a las que se llegó en sede penal sobre los mismos hechos examinados en autos, en aparente violación a lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769, debe ser considerado en primer término, pues de existir arbitrariedad no habría sentencia propiamente dicha (confr. arg. Fallos: 228:473; 312:1034; 317:1455, entre otros).

Cabe señalar que las actuaciones administrativas que dieron lugar a la presente causa motivaron la presentación de una denuncia penal por parte de la AFIP que originó el



Corte Suprema de Justicia de la Nación

expediente "Molinos Río de la Plata s/ inf. art. 2° ley 24.769" (expte. n° 397/11), tramitado ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1, Secretaría n° 3, de San Isidro. El 19 de noviembre de 2012 el mencionado tribunal resolvió sobreseer a los directivos de Molinos (ver copia obrante a fs. 943/962 vta.), pero el 25 de abril de 2013 la Sala I de la Cámara Federal de San Martín dispuso la íntegra revocación de la sentencia al observar que se encontraba pendiente de estudio una medida de prueba oportunamente producida (confr. fs. 1295/1295 vta.).

Una vez efectuado el examen ordenado por la cámara, la jueza de primera instancia concluyó que no existían elementos para modificar su decisión anterior, y sobreseyó nuevamente a los directivos de la empresa mediante sentencia del 18 de diciembre de 2013 (confr. fs. 1543 y recurso extraordinario, pto. 4.1.2., fs. 1586 vta., 1° párr.). El 9 de mayo de 2014, la Sala I de la Cámara Federal de San Martín confirmó la sentencia apelada por la parte querellante (confr. fs. 1539/1542).

Molinos afirma que los hechos ventilados en la presente causa fueron previamente juzgados en sede penal. Al respecto, cabe destacar que la sentencia dictada por la Sala I de la Cámara Federal de San Martín sobreseyó a los directivos de Molinos con fundamento exclusivo en la falta de verificación del aspecto subjetivo del tipo penal tributario por el que aquellos habían resultado imputados. Dicha sentencia dejó aclarado expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación

de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito jurisdiccional correspondiente.

En efecto, la cámara sostuvo que no se observaban *"conductas ardidosas capaces de enmarcar en un delito penal tributario a las actividades empresariales llevadas a cabo"* por Molinos (fs. 1539, cons. III, 1º párr.), en tanto *"la investigada no ha efectuado ningún movimiento u ocultamiento malicioso propio de la evasión tributaria"*. Y agregó que *"[e]n todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias –naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país–, que deberán ser evaluadas en la faz administrativa, mas no en la penal tributaria"* (fs. 1540). Destacó que *"la inexistencia de voluntad delictiva importa, entonces, que la cuestión no supere la faz administrativa y el análisis que allí se considere pertinente sobre la realidad económica que, de considerarse violentada, no lo fue mediante actos de tipo delictivos –ardid, engaño, ocultamiento–..."*, pues *"el ente recaudador no tuvo que hacer ningún esfuerzo para detectar l[o] que estaba ocurriendo, ya que fue la misma empresa la que lo informó en sus declaraciones juradas"* (fs. 1541 vta.).

Esta última sentencia quedó firme, ya que el 22 de junio de 2015 la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal declaró inadmisibile el recurso de casación intentado por la AFIP (confr. fs. 1534/1537 vta.) y, posteriormente, tras ser denegado por esa cámara el recurso extraordinario, el 22 de diciembre de 2015 este Tribunal dictó sentencia en el expediente FSM



Corte Suprema de Justicia de la Nación

2826/2012/1/1/RH1 "Molinos Río de la Plata S.A. y otros s/ infracción ley 24.769", por la que se rechazó la queja interpuesta por la AFIP.

En tales condiciones, resulta inadmisibile el agravio de la recurrente fundado en la arbitrariedad de la sentencia apelada, ya que lo decidido en la causa penal se circunscribió a la inexistencia de actos de tipo delictivo por parte de los directivos de Molinos, punibles por la ley penal tributaria. En efecto, la sentencia penal dejó expresamente fuera de su alcance, y reservada a otros procedimientos de naturaleza no penal, la evaluación de si la conducta de Molinos configuró un aprovechamiento inapropiado del CDI a la luz del principio de la realidad económica, susceptible de originar la obligación tributaria en discusión.

8°) Que, aclarada la cuestión que antecede, corresponde analizar las cuestiones federales planteadas y, en consecuencia, determinar si los dividendos distribuidos por Molinos Holding a Molinos se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.

Es oportuno recordar que la Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos expuestos por las partes o el tribunal *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado, según la interpretación que rectamente le otorgue a las normas federales involucradas

(confr. arg. Fallos: 307:1457; 310:2682; 311:2553; 319:2931; 327:5416, entre muchos otros).

9°) Que el CDI ("Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio") fue suscripto en Santiago de Chile el día 13 de noviembre de 1976, aprobado por la ley 23.228 (B.O. 1° de octubre de 1985) y ratificado por el Poder Ejecutivo Nacional el 19 de diciembre de 1985. El CDI fue denunciado por Argentina el 29 de junio de 2012 (B.O. 16 de julio de 2012). Consecuentemente, el CDI se encontraba vigente durante los períodos fiscales respecto de los cuales la AFIP pretende gravar las ganancias que originan el presente litigio.

En lo que se refiere a la potestad tributaria de los Estados Contratantes, el CDI endosó el "principio de la fuente". Efectivamente, el artículo 4° del CDI establecía que *"[i]ndependientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables -en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios- tuvieren su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente convenio"*. A su vez, el artículo 2°, inc. e, del CDI establecía lo que debía entenderse por "fuente productora". En este sentido, dicho artículo dispuso: *"[s]e entenderá por 'fuente productora' en un Estado Contratante -sin interesar la*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos— los bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en dicho Estado, la realización en su territorio de cualquier acto o actividad y los hechos ocurridos dentro de sus límites, susceptibles de producir ganancias, rentas o beneficios”.

En particular, el artículo 11 del CDI estableció que *“[l]os dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye”.* Molinos se basó en este artículo del CDI para sostener que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos distribuidos por Molinos Holding.

10) Que esta Corte tiene dicho que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias, teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865 y ratificada el 5 de diciembre de 1972 (en adelante, “CVDT”), normas que consagran el principio según el cual los tratados deben ser interpretados de buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin

(Fallos: 321:1031, voto de los jueces Moliné O'Connor, Boggiano y López; y 340:644). Asimismo, se estableció que en la interpretación de los tratados en los que la República Argentina es parte el análisis textual es de fundamental importancia, puesto que la letra de los tratados —en el contexto de sus términos y teniendo en cuenta su objeto y fin (conf. artículo 31.1, CVDT)— determina los alcances de la norma interpretada (conf. doctrina de Fallos: 340:47, considerando 12).

Bajo esta pauta interpretativa, el artículo 11 del CDI al disponer que los dividendos distribuidos "*sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye*" no ofrece dificultad interpretativa alguna y fuerza a concluir que Chile era el único Estado contratante con potestad tributaria para gravar los dividendos distribuidos por Molinos Holding. Ello es así porque el CDI había consagrado en su artículo 11 la regla que otorga potestad tributaria al lugar de colocación del capital para definir la fuente productora de la renta de dividendos y participaciones (cfr. artículo 2º, inc. e, CDI), resultando irrelevante la nacionalidad o domicilio del titular de dicha renta (cfr. artículo 4º, CDI).

11) Que el régimen tributario chileno para las sociedades constituidas con capital extranjero, como Molinos Holding, fue establecido por la ley 19.840 que introdujo reformas al impuesto a la renta chileno. Dicho régimen tributario estableció que "*para los efectos de esta ley, las*



Corte Suprema de Justicia de la Nación

citadas sociedades no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena" (cfr. artículo 41° D, primer inciso, in fine, ley 19.840 de la República de Chile). Por obra de lo dispuesto por la legislación chilena, entonces, quedaban excluidos del impuesto a la renta de ese país los dividendos provenientes de inversiones en el exterior de Chile.

Ahora bien, el artículo 1° del CDI estableció que dicho convenio resultaba aplicable *"también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos [a las ganancias en Argentina y a la renta en Chile] y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que, uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente convenio"*. En consecuencia, en virtud de que el CDI no contemplaba que las modificaciones introducidas en la regulación relevante de los impuestos debieran cumplir condición alguna, los beneficios del CDI eran aplicables incluso si, como sucedió en Chile, uno de los Estados introducía una modificación que tuviese por efecto renunciar al ejercicio de la potestad tributaria exclusiva que le reconocía el CDI. Esta interpretación, además de ser ineludible desde el punto de vista literal, es la única que se condice con el principio de la fuente que rige al CDI. En este sentido, es oportuno señalar que el CDI no contiene norma alguna que establezca que la renuncia sobreviniente a la potestad

tributaria por parte de un Estado contratante habilite al otro Estado a ejercer la suya, resignada al suscribir dicho convenio.

La doctrina de este Tribunal determina que no corresponde a los jueces introducir distinciones cuando la norma convencional no lo hace. Si el legislador —al aprobar el CDI— hubiera querido hacer distinciones para, por ejemplo, permitir que nuestro país reasumiera su potestad tributaria cuando la misma hubiera sido abdicada por Chile, lejos de aprobar derechamente los términos genéricos contenidos en el artículo 1° del CDI, habría hecho las salvedades o excepciones pertinentes para que el Poder Ejecutivo, al manifestar el consentimiento en obligarse por el convenio, introdujese las reservas que estimase necesarias.

En efecto, el legislador podría haber incluido en el CDI, al momento de su aprobación, disposiciones para evitar la no-imposición y no lo hizo. Resulta entonces de aplicación al caso *"el claro principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros)"*, cuya relevancia para la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición ha sido reconocida expresamente por esta Corte (Fallos: 340:644, considerando 14). En tales condiciones, no resulta posible introducir por vía interpretativa recaudos que los órganos constitucionales encargados de la celebración de tratados no incluyeron en su texto.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

12) Que esta Corte tiene dicho que "en razón de la superior jerarquía de que goza un tratado internacional frente a la ley de fuente interna (arts. 31 y 75, inc. 22 de la Constitución Nacional; Fallos: 316:1669, considerando 3°; 317:1283, considerando 8°, entre otros), debe afirmarse que una ley tributaria de tal fuente puede sufrir restricciones —o incluso ser invalidada si el conflicto es inconciliable— en virtud de los compromisos asumidos por la República en un convenio internacional, suscripto con el propósito de fomentar las relaciones económicas y la inversión recíproca entre los estados contratantes, evitando la doble imposición fiscal y la discriminación en perjuicio de los nacionales de cada una de las partes..." (Fallos: 321:1031, considerando 4°).

De acuerdo con dicha doctrina, al atribuir potestad tributaria exclusiva a Chile para gravar los dividendos distribuidos por Molinos Holding a Molinos, el artículo 11 del CDI inhibió la operatividad del artículo 146, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.), impidiendo que Argentina gravase tales dividendos.

13) Que, corresponde ahora determinar si —tal como sostiene la AFIP y fue receptado por la sentencia recurrida— lo dispuesto por el artículo 11 del CDI debe ser dejado sin efecto en virtud de que el artículo 2° de la ley 11.683 sería aplicable dado lo dispuesto por el propio convenio internacional. Dicho artículo consagra el principio de la realidad económica estableciendo que "[p]ara determinar la verdadera naturaleza del

hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

Para justificar la introducción del principio de la realidad económica en la decisión de la causa, la cámara sostuvo que:

“forman parte de los objetivos de los CDI la prevención y la persecución de aquellas disciplinas que puedan comportar un uso abusivo del tratado” (fs. 1550 vta.), en cuyo caso “el organismo fiscal podrá negar la aplicación del CDI. Para ello, podrá acudir a las normas antielusión contenidas en los respectivos tratados y, ante su ausencia en esos textos, las prácticas antielusivas [sic] podrán ser eficazmente combatidas mediante las herramientas consagradas en la legislación interna y en los principios jurisprudenciales” (fs. 1550 vta.). Concluyó que “no cabe duda de que los principios de interpretación



Corte Suprema de Justicia de la Nación

consagrados en los arts. 1º y 2º de la ley de procedimiento fiscal se erigen como normas antielusión de los convenios de doble imposición” (fs. 1551 y 1551 vta.).

14) Que a los efectos de determinar el alcance de un tratado internacional debe tenerse en cuenta su objeto y fin, interpretados de buena fe (artículo 31.1 de la CVDT). Si bien el propósito de evitar la doble imposición surge expresamente del preámbulo del CDI que establece que “[l]a República Argentina y la República de Chile, en el deseo de concluir un Convenio para evitar la doble tributación...”, ni en el preámbulo del CDI, ni en sus artículos, existe alusión alguna a que los Estados contratantes al firmarlo hubiesen tenido en miras prevenir las situaciones de no-imposición a las que naturalmente podía dar lugar la aplicación de las normas del CDI basadas en el principio de la fuente, el que –como se dijo– concede potestad tributaria al Estado parte en el que las rentas tienen su fuente productora, tal como ella fue definida por el artículo 2º, inc. e, del CDI.

En efecto, el principio de la fuente adoptado por el CDI, conlleva la posibilidad cierta de que ninguno de los Estados contratantes grave un determinado tipo de renta. Para ello basta –como sucedió en este caso– con que el Estado de la fuente adopte la decisión de no gravar la renta respecto de la cual el CDI le otorga potestad tributaria exclusiva. Esta conclusión fue confirmada en el presente caso por el Director de Relaciones Tributarias Internacionales de la Dirección Nacional

de Impuestos de la República Argentina al reconocer que la situación de no-imposición provocada por el CDI no era un "defecto normativo, ya que un estado entiende que al concederle las facultades de imposición al otro estado, éste puede ejercerlas o no. En principio la idea de los estados contratantes no es generar una situación de doble imposición, pero en ciertas circunstancias se pueden dar por decisión unilateral de un estado" (fs. 293 vta., testimonio del Contador Público Nacional Carlos Protto).

15) Que la conclusión a la que se arriba en el considerando precedente según la cual el objeto y fin del CDI de prevenir la doble imposición no parecía ser, para los Estados contratantes, incompatible con resultados de no-imposición para el impuesto a las ganancias resulta reafirmada por el hecho de que Argentina no propició la modificación del CDI para neutralizar los efectos del régimen de sociedades plataforma de inversiones, promulgado en Chile el 13 de noviembre de 2002, que no gravaba los dividendos distribuidos en aquel país por sociedades como Molinos Holding.

En tal sentido, cabe destacar que el 23 de abril de 2003, a pocos meses de la entrada en vigencia del mencionado régimen, Argentina y Chile suscribieron un Protocolo Modificatorio del CDI, aprobado por la ley 26.232 (B.O. 26 de abril de 2007, ratificado el 2 de mayo de 2007; en adelante, el "Protocolo"). El Protocolo modificó el artículo 19 del CDI, relativo al impuesto sobre el patrimonio, el cual disponía que



Corte Suprema de Justicia de la Nación

"[e]l patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes será gravable únicamente por éste". La nueva redacción del artículo 19 del CDI establece que "1. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en el que su titular estuviese domiciliado. 2. Los demás elementos del patrimonio sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde dicho patrimonio esté situado".

La modificación introducida por el Protocolo excluyó de la aplicación del principio de la fuente al patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad, el cual pasó a quedar sometido a imposición exclusivamente en el Estado Contratante del domicilio del titular (cfr. artículo 19, primer párrafo, CDI). Sin embargo, los Estados contratantes mantuvieron inalterado el principio de la fuente que consagra el artículo 11 del CDI respecto de la potestad tributaria para gravar los dividendos y participaciones, aun cuando ya se encontraba vigente el régimen de sociedades plataforma de inversiones que no gravaba tales rentas en Chile.

El hecho de que se cambiara la situación exclusivamente para el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad y de que nada se hiciera respecto de los dividendos y participaciones en las utilidades fue confirmado por el Director de Relaciones

Tributarias Internacionales de la Dirección Nacional de Impuestos al reconocer que “[h]asta el año 2003, las tenencias accionarias en manos chilenas de sociedades argentinas se encontraban gravadas en Argentina en virtud de las disposiciones del convenio. En ese año, y desconociendo el criterio rector del convenio, conforme al cual las rentas y el patrimonio se encuentran gravados en el estado de la fuente, se modificó el instrumento internacional a los efectos de que las participaciones en el capital de una sociedad ya no se encuentren gravados en el estado en el que se encuentre la sociedad, sino en el estado de residencia del titular de las mismas (accionistas)” (fs. 292 vta., testimonio del Contador Público Nacional Carlos Protto, el subrayado pertenece a este Tribunal).

16) Que la conducta del Estado Nacional, por intermedio de la AFIP, consistente en aplicar su legislación interna para desconocer lo dispuesto por el artículo 11 del CDI resulta incompatible con el principio cardinal de la buena fe según el cual deben interpretarse los tratados internacionales (artículo 31, CVDT). Dicho principio informa y fundamenta todo el ordenamiento argentino, tanto público como privado, condicionando especialmente la validez del actuar estatal (arg. Fallos: 311:2385; 312:1725; 338:161, entre otros).

Esta Corte tiene dicho que una de las derivaciones del principio de buena fe es la doctrina de los actos propios. De acuerdo con esta doctrina no es lícito hacer valer un derecho



Corte Suprema de Justicia de la Nación

en contradicción con la anterior conducta pues la buena fe impone un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever (arg. Fallos: 321:221 y 2530; 325:2935; 329:5793; 330:1927 y 338:161, entre otros).

Al desestimar la aplicación del artículo 11 del CDI el Estado Nacional actuó de manera inconsistente con las expectativas generadas por sus propios actos anteriores. Dicho comportamiento transgredió el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre las naciones, máxime si se tiene en cuenta que el Fisco chileno –el Servicio de Impuestos Internos (SII)– interpretaba desde años antes de las determinaciones de oficio recurridas que las sociedades plataforma de inversiones estaban habilitadas para aplicar las disposiciones del CDI. En efecto, el Fisco chileno había expuesto esa posición en el Oficio N° 5029, del 2 de octubre de 2003, en el que concluyó que *“las sociedades que se acojan a las normas contenidas en el Artículo 41 D.- de la Ley sobre Impuesto a la Renta, están habilitadas para aplicar las disposiciones contenidas en el convenio entre la República Argentina y la República de Chile para Evitar la Doble Tributación en materia de Impuestos sobre la Renta, Ganancia o Beneficio y sobre el Capital y el Patrimonio”*. Destacó que *“[a] esta conclusión se puede llegar, aparte de otras consideraciones, en atención a que dicho Convenio se sustenta en el principio de la fuente (...) el concepto de fuente productora que es determinante en la*

procedencia de varias de sus disposiciones, se define 'sin interesar la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular'" (Sistema de gestión de expedientes y actuaciones de la AFIP, Alcance N° 11038-154-2011/4, fs. 6; actuaciones que corren agregadas por cuerda).

17) Que al iniciarse la fiscalización a Molinos, la propia AFIP sostenía que el CDI no permitía a Argentina gravar los dividendos distribuidos por Molinos Holding. Al respecto, el Jefe (Int.) de la División Fiscalización Externa III de la Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales (DGI-AFIP), en cuyo ámbito se inició la fiscalización a Molinos, concluyó que el esquema de planificación tributaria implementado era "*claramente abusivo y de no existir el tratado mencionado probablemente no se observaría impedimento alguno para considerar, de acuerdo a la realidad económica, que la empresa chilena es una mera sociedad interpuesta, correspondiendo reclamar el tributo omitido respecto de los dividendos asignados por las sociedades operativas del exterior..." (Nota N° 496/2007 (DV FE3G), del 28 de mayo de 2007, Sistema de gestión de expedientes y actuaciones de la AFIP, Alcance N° 11038-154-2011/4, fs. 7; el subrayado pertenece al Tribunal).*

Asimismo, las áreas asesoras de la AFIP sostuvieron que el principio de la realidad económica establecido en la ley 11.683 no resultaba aplicable para desconocer lo regulado por el CDI. Para lograr tales efectos, se sostuvo, era necesaria una modificación del CDI que contemplase una norma que permitiese



Corte Suprema de Justicia de la Nación

desconocer lo dispuesto en su artículo 11. Así, la División Jurídica del Departamento Técnico Legal Grandes Contribuyentes Nacionales (DGI-AFIP), a la que se elevaron en consulta las actuaciones de la fiscalización, dictaminó que *"ante la falta de una específica norma antiabuso y a partir de la realidad económica, podría evaluarse la incorporación de disposiciones idóneas que prevengan ello"* (sic) (Dictamen N° 298/2007 (DV JUGN), del 13 de junio de 2007, Sistema de gestión de expedientes y actuaciones de la AFIP, Alcance N° 11038-154-2011/4, fs. 11; el subrayado pertenece al Tribunal).

Por su parte, la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, máxima instancia técnica asesora de dicho organismo, compartió las conclusiones del dictamen del Departamento Asesoría Técnica Tributaria que había concluido que *"atento a la supremacía jurídica que los tratados internacionales poseen sobre la ley interna, podemos vislumbrar que los dividendos distribuidos a la rubrada por la sociedad trasandina se encuentran alcanzados por el artículo 11 del Convenio bajo análisis y, por ende, exonerados de imposición en nuestro país"* (Actuación N° 665/07 (DI ATEC), del 29 de octubre de 2007, Sistema de gestión de expedientes y actuaciones de la AFIP, Alcance N° 11038-154-2011/4, fs. 21).

"Por otra parte, y en lo atinente a la posibilidad planteada por las áreas preopinantes de encuadrar a la maniobra llevada a cabo por la contribuyente del asunto dentro de la figura del 'abuso de tratados', cabe remarcar que al no

visualizarse en principio ninguna norma antiabuso que permita impedir la consecución de tales artilugios impositivos, resultaría sumamente importante evaluar por parte de la autoridad de aplicación la incorporación de normas idóneas al respecto" (Actuación N° 665/07 (DI ATEC), ya citada, el subrayado pertenece al Tribunal).

18) Que la única disposición prevista en el CDI para evitar situaciones de fraude era la de su artículo 22, cuyo primer párrafo establecía que "[l]as autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión".

Dicha norma establecía con claridad que cualquier situación que pudiera ser concebida por alguno de los Estados contratantes como un fraude al CDI debía resolverse mediante un "mutuo acuerdo" entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, a través de consultas o intercambio de información. De todos modos, ni siquiera en el caso de fraude, el CDI contemplaba la posibilidad de que uno de los Estados contratantes recurriese unilateralmente a su legislación interna para derogar sus disposiciones. La única facultad que se concedía era la de establecer "controles administrativos" tendientes a detectar tales situaciones y adoptar los mecanismos de consulta previstos en el CDI.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

En efecto, esta fue la posición que, en un principio, adoptaron los funcionarios de la AFIP al sugerir *"efectuar un intercambio de información con la Administración Tributaria de Chile a efectos de detectar qué residentes argentinos son accionistas en sociedades plataforma constituidas en dicho país"* (Informe de inspección de la División Fiscalización Externa III, del 24 de mayo 2007, Sistema de gestión de expedientes y actuaciones de la AFIP 11038-154-2011/4, fs. 5).

19) Que, como se lleva dicho, el CDI carecía de toda norma que permitiese derogar lo dispuesto por los artículos 2º, inc. e; 4º y 11 del CDI y, menos aún, de una norma para combatir las sociedades conducto interpuestas con el fin de aprovechar los beneficios del CDI como, por ejemplo, la *"cláusula del beneficiario efectivo"*. Este tipo de cláusula tiene por función autorizar al Estado de la fuente a gravar sin limitaciones las rentas pasivas (intereses, dividendos y regalías) cuando el sujeto que las obtiene es un mero intermediario y no su beneficiario efectivo, por lo que carece de sentido en un CDI basado en el principio de la fuente, en el que el Estado de la fuente ejerce una potestad tributaria plena.

Por lo tanto, resulta inadmisibile –tal como hace la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación– atribuir a la cláusula del beneficiario efectivo la naturaleza de *"una condición implícita de los CDI que no requiere para su operatividad de estipulación expresa alguna"* (fs. 1373, voto del vocal Magallón). Ello equivale a reescribir el CDI bajo el

pretexto de interpretarlo, incorporando un recaudo no previsto por los Estados parte para acceder a sus beneficios (arg. Fallos: 344:307 y sus citas).

20) Que, en resumen, el compromiso asumido por los Estados parte en el CDI debe respetarse aun cuando la aplicación de sus disposiciones redunde en una ausencia de imposición en ambas jurisdicciones e independientemente del juicio de desvalor que puedan merecer las planificaciones fiscales implementadas para alcanzar tal efecto. No corresponde a los jueces juzgar el acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron (arg. Fallos: 277:25; 300:700; 340:644).

Ello es así pues no cabe a esta Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este, pues de hacerlo olvidaría que la primera fuente de exégesis de una norma convencional es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella (arg. Fallos: 218:56; 299:167; 313:1007).

Invocar la aplicación del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 para



Corte Suprema de Justicia de la Nación

desconocer lo dispuesto en el artículo 11 del CDI implica un apartamiento palmario del texto de dicho convenio (artículo 31, CVDT). Supone, además, alterar unilateralmente lo que es un acto emanado de dos Estados soberanos (arg. Fallos: 35:207; 320:1257; 322:1558). De esta manera, se afecta el principio *pacta sunt servanda* y las referidas reglas de interpretación fijadas por la CVDT (artículos 26, 31 y 32 de la CVDT) (doctrina de Fallos: 322:1558; 323:3680 y 326:991), sin que se verifiquen las circunstancias excepcionales de conflicto irresoluble con los principios de derecho público establecidos en la Ley Suprema, únicas en las que los tratados deben ser soslayados para que pueda prevalecer la propia Constitución Nacional (doctrina de Fallos: 305:2150; 316:1669; 317:1282; 322:1905; 340:47, entre otros).

Resulta de toda evidencia que el supuesto analizado en autos, esto es, la no-imposición permitida por las normas del CDI que la cámara omitió aplicar, no constituye una transgresión a los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional que, en los términos de su artículo 27, permita excluir la aplicación del CDI. No solamente la posibilidad de una situación de no-imposición es, como se ha señalado antes, una consecuencia natural y previsible del tipo de CDI que la República Argentina y la República de Chile suscribieron, aprobaron constitucionalmente y ratificaron —lo que descarta la noción de un abuso de dicho CDI—, sino que es una posibilidad que la propia Constitución Nacional prevé al

regular el poder de imposición con el que dota al Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 2).

El hecho de que el Congreso tenga la potestad constitucional de aprobar tratados como el aquí discutido, que involucra concesiones respecto de la potestad tributaria de la República Argentina, muestra que la no-imposición no resulta contraria a ningún principio fundamental de la Constitución Nacional y, en consecuencia, no genera ningún problema de compatibilidad normativa a la luz del citado artículo 27, más allá de lo que se opine sobre la conveniencia o justicia de permitir una situación tal. Los principios de derecho público establecidos en nuestra Constitución Nacional no se ven vulnerados por el hecho de que el Estado co-contratante decida no ejercer una potestad tributaria que el propio tratado le reserva con carácter exclusivo.

21) Que, a mayor abundamiento, cabe recordar que Argentina denunció el CDI el 29 de junio de 2012. Con posterioridad, el 15 de mayo de 2015, Argentina y Chile suscribieron un nuevo tratado denominado *"Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal"* y un Protocolo, ambos aprobados por la ley 27.274 (B.O. 30 de septiembre de 2016; en adelante, el "Nuevo CDI"). En la misma fecha suscribieron también un Memorando de Entendimiento del Nuevo CDI.



Corte Suprema de Justicia de la Nación

A diferencia del CDI denunciado, basado en el principio de la fuente, el Nuevo CDI adopta el principio de la residencia. Su preámbulo establece expresamente que la intención de las partes es eliminar la doble imposición pero, a diferencia del CDI denunciado, también se establece otro objetivo deseado. Así se afirma que la eliminación de la doble imposición debe lograrse *"sin crear oportunidades para situaciones de nula o reducida tributación a través de evasión o elusión fiscal (incluyendo aquellos acuerdos para el uso abusivo de tratados -treaty-shopping- dirigidos a que residentes de terceros Estados obtengan indirectamente beneficios de este Convenio)"*.

22) Que, con la misma finalidad de no crear oportunidades para situaciones de nula o reducida tributación, el artículo 24 del Nuevo CDI establece, a diferencia del CDI denunciado, limitaciones específicas para el goce de sus beneficios. Asimismo, y a diferencia de lo que ocurría en el CDI denunciado, en el "Memorando de Entendimiento" relativo al Nuevo CDI los Estados entienden y confirman que "el Convenio no impedirá a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal" (inc. a). Más allá de la plausibilidad o conveniencia del Nuevo CDI, no puede ser considerado como un elemento para la interpretación del CDI denunciado y, por lo tanto no puede ser relevante para resolver la presente controversia, por la sencilla razón de que si los principios y normas del Nuevo CDI estaban ya vigentes bajo el imperio del CDI denunciado, los

estados no se hubiesen visto en la necesidad de celebrar un nuevo convenio, alterando las pautas recordadas en la presente sentencia y fijando previsiones específicas que permiten la aplicación de normas internas como el artículo 2° de la ley 11.683. Asimismo, interpretar el CDI denunciado a la luz de los principios y normas del Nuevo CDI conduciría al resultado inaceptable de aplicar la legislación interna para desconocer no solo el texto, sino también el objeto y fin del CDI denunciado que —como se señalara más arriba— no era incompatible con resultados de no-imposición.

Por ello, concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: 1°) Desestimar la queja y declarar perdido el depósito de fs. 58. 2°) Declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. Costas de todas las instancias en el orden causado en razón de la complejidad de las cuestiones examinadas y el resultado que se alcanza (artículo 68, segunda parte, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, archívese la queja con copia de la presente y remítase el expediente principal.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por **Molinos Río de la Plata S.A.**, representada por el **Dr. Liban Ángel Kusa**, con el patrocinio letrado del **Dr. Eduardo Marcelo Gil Roca**.

Traslado contestado por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el **Dr. Ignacio M. Markievich**, con el patrocinio letrado del **Dr. Hernán Andrés Spina**.

Recurso de queja interpuesto por **Molinos Río de la Plata S.A.**, representada por el **Dr. Liban Ángel Kusa**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Liban Ángel Kusa y Eduardo Marcelo Gil Roca**.

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.



Escuela del Cuerpo de
Abogados del Estado



Procuración del Tesoro
Argentina