Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de agosto de 2014.

Vistos los autos: "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28.823-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la determinación de oficio que la AFIP practicó a la actora en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, con sus intereses, y dejó sin efecto la multa aplicada por el ente recaudador.

2°) Que el a quo señaló que el punto central de la controversia radicaba en dilucidar si los pagos realizados por la actora en concepto del "plan de pensión", resultaban gastos deducibles en el citado tributo.

Al respecto la sala afirmó que la resolución determinativa de oficio había dejado en claro que el 30 de octubre de 1997 se había celebrado el contrato definitivo de transferencia de fondo de comercio entre Amoco Argentina Oil Company Sucursal Argentina y la actora, por el cual la primera transfirió a ésta la totalidad de los activos y pasivos con efectos al 8 de octubre de ese año, y que el procedimiento determinativo no involucraba el examen de esa reorganización societaria, sino que se limitaba a impugnar la aludida deducción en concepto del "plan de pensión", efectuada por la accionante en su declaración jurada del período fiscal 2000 por considerar la inspección que esas erogaciones no se dirigían a mantener y conservar las ganancias

gravadas de Pan American Energy Sucursal Argentina, pues a través de ellas la actora no hizo más que asumir y respetar los beneficios que la empresa antecesora (Amoco) había reconocido a sus ex empleados.

3°) Que el tribunal de alzada compartió el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los aludidos gastos no son deducibles pues consideró que el "plan de pensión" al que se hizo referencia no podía entenderse implementado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas de la actora. En efecto, el a quo puso de relieve que aquel plan otorgaba beneficios únicamente a quienes eran ex empleados de Amoco, y que una vez efectuada la fusión antes mencionada, Pan American no extendió tales beneficios a sus propios trabajadores, sino que los mantuvo solo para quienes se habían desempeñado en Amoco. A juicio de la alzada, tal conducta de la actora contradecía la invocada necesidad del gasto y su consiguiente deducibilidad porque —en su concepto— resultaba inadmisible que la misma erogación sea considerada necesaria para un grupo del personal e innecesaria para otro, máxime al no haberse dado fundamento a ese distinto tratamiento.

4°) Que contra esa sentencia, la actora dedujo el recurso extraordinario de fs. 331/350 que, tras ser contestado, fue concedido en los términos de la resolución de fs. 374 y que resulta formalmente admisible pues se encuentra en discusión la inteligencia de normas de carácter federal, como lo son las contenidas en la ley del impuesto a las ganancias (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

5°) Que el art. 80 de la ley del referido tributo (ley 20.628, t.o. en 1997 y sus modif.), establece que "los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

6°) Que en este punto, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, cabe afirmar que del texto de la norma transcripta se infiere que el principio general de la materia debatida consiste en la facultad del contribuyente de deducir la totalidad de los gastos que ha efectuado para obtener, mantener y conservar sus ganancias gravadas, y que las restricciones a esta regla general deben estar "expresamente" legisladas.

Al respecto es útil recordar que en el caso de Fallos: 304:661 la Corte afirmó, refiriéndose a la actual ley del impuesto a las ganancias —ley 20.628— que ella "...no mantuvo un criterio riguroso —particularmente en las ganancias de la 3ª categoría— en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos".

7°) Que asimismo, cabe coincidir con el aludido dictamen en cuanto a que el llamado "plan de pensión" es un sistema establecido para incrementar la jubilación futura de los trabajadores que se desempeñaban inicialmente en "Amoco", sujeto a la condición de que permanecieran una cantidad mínima de años en la

empresa con la finalidad de interesarlos en el correcto cumplimiento de sus funciones y en la consecuente estabilidad laboral que les permitiría acceder al beneficio previsto.

8°) Que, en consecuencia, al tratarse de un incentivo para el correcto y leal cumplimiento de las tareas por parte de los empleados, procurando asegurar su permanencia en la empresa, cabe concluir que las erogaciones efectuadas por la actora en tal concepto han tenido por finalidad la obtención de ganancias y la conservación de la fuente productora de renta, máxime si se tiene en cuenta la innegable importancia de los recursos humanos en toda organización industrial o comercial.

En efecto, con tal comprensión, el gasto puede considerarse vinculado al giro del negocio de la sociedad, en la medida en que resulta una herramienta utilizada para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su objeto social (cfr. inc. a del art. 87, Ley de Impuesto a las Ganancias).

9°) Que no obsta a la conclusión expuesta la circunstancia de que el plan de pensión haya sido establecido por la empresa antecesora de la accionante —Amoco— y que los beneficiarios sean ex empleados de aquélla. En efecto, tal como lo puntualiza la señora Procuradora Fiscal, la propia resolución determinativa dejó en claro que la AFIP no cuestionaba la reorganización societaria operada entre Amoco y Pan American Energy, en virtud de la cual esta última asumió todas las obligaciones de la primera, entre las que se encontraba el pago del "plan de pensión", de manera que una eventual negativa de la accionante a cumplir con los compromisos derivados de ese plan, la hubiera

expuesto al riesgo cierto de reclamos por parte de los ex empleados que ya gozaban del beneficio o a la posible denuncia de los contratos laborales de los empleados provenientes de Amoco con sustento en los arts. 242, 246 y cctes. de la ley de contrato de trabajo.

Al ser ello así, resulta inexacto sostener, como lo hizo el a quo, que el correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas del plan de pensión no reportaba beneficio alguno a la accionante. En efecto, por el contrario —y como surge de lo expuesto— la observancia de esas obligaciones por parte de Pan American Energy, lejos de constituir una liberalidad, la ponía a cubierto de tales reclamos, por lo cual, también desde este punto de vista, se llega a la conclusión de que los gastos efectuados son deducibles.

10) Que, por otra parte, tampoco es argumento atendible para negar la deducibilidad la circunstancia de que la accionante no haya extendido el "plan de pensión" a los empleados que no provenían de Amoco. En efecto, tal razonamiento implica suponer que solo los gastos rigurosamente necesarios podrían ser deducidos cuando —como tuvo oportunidad de señalarlo el Tribunal en el ya citado precedente de Fallos: 304:661— la ley 20.628 adoptó como criterio el de la "finalidad económica" del gasto y, de acuerdo con tal perspectiva, lo relevante es que la erogación esté dirigida a la obtención de ganancias gravadas o bien, a mantener o conservar su fuente (confr. arts. 17 y 80 de la ley del tributo), circunstancia suficientemente verificada en el caso de autos según surge de lo expuesto a lo largo de esta sentencia.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de dicho recurso. Con costas de todas las instancias a la vencida en lo referente al punto sobre el que versa este pronunciamiento (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por **Pan American Energy LLC Sucursal Argentina**, representada por el Dr. **Guillermo Adolfo Moreau**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Beatriz S. González de Rechter**.

Traslado contestado por **la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva**, representada por la Dra. **Silvia M. Leiva**.

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

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