Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 24 de febrero de 2015.

Vistos los autos: "Maltería Pampa S.A. (TF 27.000-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución de la AFIP 174/05 (DV DOGR) en cuanto había impugnado las declaraciones juradas de la actora en el impuesto a las ganancias, correspondientes a los períodos fiscales 2000 y 2001 y, en consecuencia, determinado de oficio el resultado impositivo de fuente extranjera por su participación en Maltería Uruguay S.A., empresa radicada en la República Oriental del Uruguay, regida por las leyes de dicho país y de la cual poseía el 100 % de las acciones.

2°) Que, para decidir en el sentido indicado, la cámara consideró que el fundamento del ajuste fiscal radicaba en atribuir a la sociedad uruguaya el carácter de establecimiento estable de acuerdo con el art. 128, segundo párrafo, de la ley del impuesto a las ganancias, y en la posterior aplicación del art. 148 que obliga a asignar los resultados impositivos provenientes de ellos aun cuando los beneficios no hubieran sido remesados ni acreditados en sus cuentas.

Al respecto estimó que si bien el citado art. 128 remite a un concepto que parece abarcar cualquier forma de organización empresarial, tal enfoque resulta parcial, pues omite con-

siderar un factor relevante, dado por la personalidad jurídica adoptada que, en el caso, es la de sociedad anónima; agregó a ello que el art. 133, inc. b, de la ley del gravamen establece la forma de imputación de ganancias y gastos relativos a los réditos de las sociedades por acciones, y destacó que, asimismo, el art. 134 permite advertir que no toda actividad organizada en forma de empresa resulta, a la vez, un establecimiento estable.

Puso de relieve que Maltería Uruguay S.A. fue constituida en la República Oriental del Uruguay, con personalidad independiente de Maltería Pampa S.A., con estatuto y organización propia. Destacó que tales extremos no fueron cuestionados en autos. Al ser ello así, consideró que la postura sostenida por el Fisco Nacional ignora las distinciones formuladas por la ley, y pretende una inadecuada asimilación entre las sociedades anónimas y los establecimientos estables en cuanto a su tratamiento impositivo. Por lo tanto, juzgó que los argumentos expuestos por el organismo recaudador resultaban ineficaces para desvirtuar las conclusiones a las que había llegado el Tribunal Fiscal de la Nación.

3°) Que contra lo así resuelto la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso recurso extraordinario que fue concedido en los términos del auto de fs. 316/316 vta.

La recurrente sostiene, en síntesis, que la cámara realizó una errónea interpretación de los arts. 128 y 148 de la ley del impuesto a las ganancias habida cuenta de que Maltería del Uruguay S.A. reúne todas las características para ser considerada como un establecimiento estable, ya que es una organiza-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ción en forma de empresa, con una estructura orgánica y con intención de continuidad, circunstancia que resulta independiente de la forma jurídica adoptada.

4°) Que el remedio federal planteado resulta procedente toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (arts. 128, 133, 148 y cctes. de la ley 20.628, t.o. en 1997 y sus modificaciones) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que la parte recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3° de la ley 48). Asimismo, al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, esta Corte no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834; 316:2624; 320:1915, entre otros).

5°) Que a fin de establecer la correcta inteligencia de las normas que regulan el caso, es oportuno recordar que es doctrina inveterada de esta Corte que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerándolos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649).

6°) Que con tal directriz corresponde recordar, como lo señala acertadamente la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, que la ley del impuesto a las ganancias distingue a las sociedades por acciones de aquellos otros entes a los que denomina "establecimientos estables", tanto para supuestos en los que ambos se encuentren radicados en el país cuanto fuera de él.

En efecto, en el art. 69 de la ley del tributo -con referencia a las alícuotas aplicables a las denominadas sociedades de capital- las sociedades por acciones -entre ellas las sociedades anónimas- están referidas en el punto 1° del inciso a, mientras que los establecimientos estables están contemplados, de manera aislada, en el inciso b, que asimismo contiene una caracterización de ellos.

Tal distinción se corresponde, además, con la efectuada por el art. 119, ubicado en el título IX de ese ordenamiento "ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país", el que, al regular lo referente a sujetos residentes en la República Argentina, contempla a las sociedades anónimas en el inc. d de su primer párrafo -por remisión al ya citado art. 69, inc. a- mientras que los establecimientos estables están indicados en su tercer párrafo, por remisión al art. 69, inc. b.

7°) Que sin perjuicio de la caracterización de los establecimientos estables efectuada en el inc. b del art. 69, en el art. 128, segundo párrafo, se los define de la siguiente manera: "son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecua-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

rias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. La definición precedente incluye a las construcciones, reconstrucciones, reparaciones y montajes cuya ejecución en el exterior demande un lapso superior a 6 (seis) meses, así como los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al establecido por la ley 13.512, realizados en países extranjeros".

8°) Que la distinción mencionada precedentemente, es mantenida por el legislador a los fines de la imputación de las ganancias y gastos que deben realizar los sujetos residentes en el país con respecto a las rentas de fuente extranjera que obtengan.

En efecto, el art. 133, en su primer párrafo, establece que la imputación de ganancias y de gastos referidos al mencionado título IX de la ley del impuesto se realizará de acuerdo con los principios generales regulados en el art. 18 que resulten aplicables "con las adecuaciones que se establecen a continuación".

Así, el inc. a del art. 133 establece que el residente en el país, comprendido en los incs. d y e del art. 119, titular de establecimientos estables ubicados en el exterior y definidos en el art. 128, debe imputar los resultados de ellos en el momento en que finalicen sus ejercicios anuales; y añade que idéntica tesitura se debe adoptar en caso de un residente en el país, titular de sociedades por acciones ubicadas en países de

baja o nula tributación (supuesto que no se da en la presente causa).

Por su lado, el inc. c de este mismo artículo, dispone que las ganancias de un residente en el país incluido en el inc. d del art. 119 -el caso de la actora- que no sean atribuibles a los establecimientos estables del exterior, se imputarán al año fiscal en la forma establecida por el art. 18, en función de lo dispuesto, según corresponda, en los tres primeros párrafos del inc. a de su segundo párrafo, considerándose ganancias del ejercicio anual las que resulten imputables a él según lo establecido en tal inciso y en el cuarto párrafo del citado art. 18.

Cabe recordar que el art. 18, primer párrafo, inc. a), cuarto párrafo, dispone en su parte final que "Los dividendos de acciones (...) se imputarán en el ejercicio en el que hayan sido puestos a disposición".

9°) Que de acuerdo a lo hasta aquí expuesto, y en lo que es de aplicación al caso de autos, las disposiciones reseñadas llevan a concluir que los accionistas residentes en el país han de imputar en sus respectivas declaraciones los resultados positivos obtenidos por sociedades por acciones residentes fuera de él y no ubicadas en países de baja o nula tributación, únicamente cuando existan dividendos y ellos les hayan sido puestos a su disposición.

Por lo tanto, y toda vez que se encuentra fuera de debate en la presente causa que Maltería Uruguay no ha puesto a disposición de Maltería Pampa S.A. dividendos por los ejercicios

Corte Suprema de Justicia de la Nación

2000 y 2001, no puede imputarse a ésta resultado alguno proveniente de aquélla.

10) Que, tal como lo sostiene la señora Procuradora Fiscal, la inteligencia asignada a las normas mencionadas se ve corroborada por lo establecido en el art. 148 de la ley del tributo, en cuanto dispone que las ganancias de fuente extranjera obtenida por los establecimientos estables han de ser computadas por sus titulares residentes en Argentina "aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados en sus cuentas", y que idéntico criterio ha de aplicarse para "los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior", lo que debe, a su vez, compatibilizarse con el art. 165.2.6 del decreto reglamentario (texto según art. 1° inc. g del decreto 1307/2000), en cuanto aclara que "Lo dispuesto en el primer párrafo 'in fine' del art. 148 de la ley será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de rentas pasivas de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, cuando estas últimas se encuentren radicadas en países de baja o nula tributación".

11) Que, sentada la recta interpretación de la normativa aplicable al caso, corresponde recordar que el organismo fiscal impugnó las declaraciones juradas de la actora al considerar que respecto del ejercicio 2000 había computado un quebranto de fuente extranjera de $ 64.076, fruto de sustraer de la ganancia obtenida por Maltería Uruguay S.A. en ese período ($ 526.754), una pérdida sufrida por aquélla como consecuencia de la tenencia de inversiones no corrientes por $ 590.830. Por lo tanto, el ajuste fiscal consistió en rechazar ese quebranto y

computar íntegramente el resultado de la empresa uruguaya en el balance fiscal de Maltería Pampa S.A.

Por su parte, respecto del ejercicio 2001, la actora había computado un quebranto de $ 1.684.552, producto de la suma de las pérdidas por participación en sociedades ($ 310.164) y la pérdida por resultado de tenencia de inversiones no corrientes ($ 1.374.388). Por iguales motivos rechazó el cómputo efectuado por la actora, reduciéndolo a la suma de $ 73.146 correspondiente a la pérdida sufrida por Maltería Uruguay S.A. en dicho período.

12) Que en las mencionadas condiciones, teniendo en cuenta la interpretación dada a las normas en juego y las circunstancias no cuestionadas de la causa, corresponde concluir que los accionistas residentes en el país sólo han de computar los resultados obtenidos por las sociedades por acciones de las que sean titulares cuando éstas pongan a su disposición los dividendos respectivos, por lo que los eventuales resultados negativos experimentados por tales sociedades por acciones sólo serán computables por el residente en el país al momento de la enajenación de las acciones, o eventualmente cuando se liquide la sociedad, mas no habilitan al accionista local para computar en su declaración jurada el eventual quebranto de aquélla, como erróneamente lo hizo la actora en los dos ejercicios fiscales aquí considerados. Ello, claro está, con excepción del ajuste fiscal que permitió a la actora deducir la suma de $ 73.146 en concepto de quebranto experimentado por Maltería Pampa, habida cuenta de que tal aspecto no ha sido materia de litigio entre

Corte Suprema de Justicia de la Nación

las partes y queda, por lo tanto, al margen de lo que se decide en la presente.

Por ello, de conformidad -en lo pertinente- con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma parcialmente la sentencia, la que se revoca en los términos que surgen del considerando 12, debiendo volver los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve y a la complejidad del caso (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y remítase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por **la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva)**, representada por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Víctor Ariel Roccatagliata.**

Traslado contestado por **Maltería Pampa S.A.**, representada por la **Dra. Gabriela Inés Buratti.**

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.**