

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\$*n* 39.483.811; por concepto de impuesto de emergencia 1962/64 y 1967 por los años 1963, 1964 y 1967, por m\$*n* 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\$*n* 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\$ⁿ 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 hermenéutica 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 sometán 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 vigésimo 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 socio 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 en 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 Bíblica “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 perentoriedad 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 distinción 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 convenios 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 ceñirse

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 reparo 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 Maíz, 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 nº 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 ocurrenente 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\$ñ 349.817.000 del capital de m\$ñ 350.000.000 de la sociedad argentina y que Pavdarco Inc., también sociedad estadounidense con sede en Detroit, era titular de m\$ñ 176.000, perteneciendo el resto del capital, por valor de m\$ñ 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 relación 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 MASNAITA.
