

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

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

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

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

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

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

GENARO R. CARRIÓ — CARLOS S. FAYT.

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

IMPUESTO: Principios generales.

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

minencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

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

IMPUESTO: Principios generales.

Corresponde admitir que el proceder de la actora, que reformuló sus declaraciones juradas por los impuestos cuestionados conforme a la teoría del conjunto económico, como consecuencia de la actitud del fisco que le impuso dicho temperamento en su relación con la casa matriz del exterior, tiene derecho a igual tratamiento en el ámbito interno respecto de la otra empresa, sucursal argentina, con la que se halla asimismo vinculada por efecto de la reconocida existencia de aquel conjunto.

IMPUESTO: Principios generales.

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

IMPUESTO: Principios generales.

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

IMPUESTO: Principios generales.

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

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL
DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

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

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

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 26 de febrero de 1985.

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

Considerando:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Tal regulación normativa da preeminencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica” (Fallos: 237:246; 249:256 y 657, considerando 5º; 251:379; 283:258).

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

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

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

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

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

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

desarrollaron su actividad durante los períodos fiscales sometidos a discusión, autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa, ya que debe ponerse de resalto "que para la solución del *sub lite* no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local. Pero tales datos, asentados en los principios del derecho común en materia de sociedades, no son óbice para establecer la efectiva unidad económica de aquéllas y su comunidad de intereses a través de la 'significación económica de los hechos examinados'" (Fallos: 286:97).

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

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

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

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

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

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