

# EL DERECHO

JURISPRUDENCIA GENERAL



TOMO

115

BUENOS AIRES

1986

En consecuencia, con lo dictaminado por el Fiscal de Cámara, considero que la sentencia debe ser revocada a este respecto. Con arreglo a lo dispuesto por el párr. 2º del art. 75 de la ley 19.551 debió el síndico requerir la declaración de ineficacia de la hipoteca que, con ajuste a derecho, el acreedor había hecho valer en el concurso preventivo; pero que una vez declarada la quiebra caía de pleno derecho en cuanto garantía de obligaciones preexistentes. Si el síndico prefirió demandar la ineficacia por revocatoria concursal y la parte demandada se allanó admitiendo la aplicabilidad del art. 122 del ordenamiento concursal, la situación queda subsumida en el art. 70, inc. 1º del cód. procesal, por lo que no debe soportar las costas.

10. Por los fundamentos expuestos considero que debe desestimarse el recurso de fs. 173 y confirmarse la sentencia de fs. 166/170, salvo en lo que concierne a las costas en lo que fue materia del allanamiento que debe imponerse en el orden causado. Y toda vez que la recurrente resulta vencida en lo principal de su apelación, propongo que en esta instancia la demandada cargue con sus propias costas y

el 75 % de las correspondientes a la parte actora.

Por análogas razones, los doctores *Caviglione Fraga* y *Quintana Terán* adhieren al voto anterior.

— Por los fundamentos del acuerdo que antecede, se desestima el recurso de fs. 173, y se confirma la sentencia de fs. 166/170 salvo en lo concerniente a las costas, las que se declaran por su orden en lo que fue materia del allanamiento. En las de alza-da, la demandada cargará con sus propias costas y el 75 % de las correspondientes a la actora. — *Bindo B. Caviglione Fraga*. — *Jaimé L. Anaya*. — *Juan C. Quintana Terán* (Sec.: Jorge N. Pastorini).

IMPUESTOS: Conjunto económico: teoría de la penetración: alcances; casa matriz en el exterior; sucursal argentina vinculada.

1.— La cuestión de la existencia de dos sociedades diferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente condu-

## EL CONJUNTO ECONOMICO Y LA TEORIA DE LA PENETRACION EN LA DOCTRINA TRIBUTARIA DE LA CORTE (\*)

Por ALBERTO TARSITANO

SUMARIO: I. PRELIMINAR. — II. EL MÉTODO INTERPRETATIVO DE LA "REALIDAD ECONOMICA" Y LA TEORÍA DE LA "PENETRACIÓN". — III. LA DOCTRINA "PARKE DAVIS". — IV. LA CRÍTICA A LA DOCTRINA "PARKE DAVIS". — V. EL REFLEJO NORMATIVO Y SU POSTERIOR DEROGACIÓN. — VI. EL CASO "KELLOGG". — VII. EL FALLO DEL TRIBUNAL FISCAL. — VIII. EL FALLO DE LA CÁMARA FEDERAL. — IX. EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA. — X. CONCLUSIONES.

(\*) NOTA DE REDACCIÓN: Sobre el tema ver, además, los siguientes trabajos publicados en esta Revista: *El caso "Swift" y la interdependencia económica*, por Manuel Antonio Laquis, ED, 51-223. *Algo más sobre los casos "Swift" y "Parke Davis" (dos polémicas imprevistas)*, por Virgilio J. L. Martínez de Suro y Aristides Hircio M. Corti, ED, 45-861. *Algunas consideraciones más sobre conjuntos económicos (A propósito de un fallo reciente)*, por Virgilio J. L. Martínez de Su-

### I

#### PRELIMINAR

La aplicación de la "teoría del órgano" o de "la penetración" en el ámbito fiscal para apreciar las relaciones mantenidas por distintos entes pertenecientes a un mismo conjunto económico, ha despertado las más encendidas polémicas en la doctrina tributaria, y merecido un tratamien-

to y Aristides Hircio M. Corti, ED, 45-945. *Sobre el abuso de la personalidad jurídica de las sociedades comerciales*, por Albino A. Pinedo y Enrique Waterhouse, ED, 10-874. *El conjunto económico en el concurso*, por Héctor Raúl Ferro, ED, 95-534. *Conjuntos Económicos (Nota de jurisprudencia)*, ED, 43-312. *El abuso de la personalidad de las sociedades: La penetración de la persona jurídica en la jurisprudencia argentina (Nota de jurisprudencia)*, ED, 48-855.

ce al examen de otro problema: el alcance del concepto de la "realidad económica" específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12, ley 11.683, t. o. 1962). "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".

2.— El renovado instrumental jurídico, cuya elaboración es permanente tarea de la doctrina y de la jurisprudencia, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico-sociales en transformación, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente en favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación de la teoría del con-

junto económico o sus equivalentes, ya que, de lo que se trata es de la necesaria prevalencia 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.

3.— Las particulares circunstancias bajo las cuales las empresas constituidas como sociedades anónimas en nuestro país, desarrollaron su actividad durante los periodos 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 al estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en la causa, ya que 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

to cambiante en la legislación y en la jurisprudencia de los últimos años.

De ahí que el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Kellogg Argentina Co.", en tanto constituye el primer pronunciamiento del Tribunal en su composición actual, haya vuelto a focalizar la atención en el tema y a movilizar naturales expectativas sobre la suerte futura del tratamiento impositivo de las operaciones interorgánicas.

Este trabajo pretende explicar el alcance del fallo a la luz de los antecedentes jurisprudenciales registrados en la materia, examinando su correspondencia con la legislación pasada y presente, tarea para la cual resulta indispensable la comprensión de conceptos propios del derecho tributario —siempre sensible a la realidad económica—, sin los cuales sería dificultoso comprender la actual orientación de la Corte.

(1) La Corte Suprema de Justicia dictó sentencia en la causa "Kellogg Co. Argentina, S. A." el 26 de febrero de 1985, con la firma de los doctores AUGUSTO C. J. BELLUSCIO, GENARO R. CABRÉ y CARLOS S. FAYT. Sobre la interpretación del fallo, destacados especialistas han emitido opiniones encontradas. Véase, al respecto:

Tratándose de un tema que tantas especulaciones ha despertado; por cierto que muchas de ellas ajenas al campo jurídico, preferimos presentar objetivamente las ideas sobre las cuales la jurisprudencia ha ido edificando sus decisiones, agregando la inevitable referencia al contexto normativo, por entender que no importa tanto la opinión del autor sobre la conveniencia de tal o cual teoría, sino más bien el juicio que el lector asuma en la materia.

En el caso "Kellogg" se aplicaron normas que hoy carecen de vigencia. Alguien podría interrogarse, entonces, sobre la actualidad de la cuestión y la razón de insistir nuevamente sobre ella. La respuesta es que precisamente en este tema, ya sucedió que la jurisprudencia del Alto Tribunal originó el cambio de leyes, siendo este el motivo por el cual algunos con recelo, otros con aprobación, siguen con tanto interés el contenido de la sentencia (1).

El caso "Kellogg" y el restablecimiento de la doctrina "Parke Davis". ANASTAS H. M. CORRI, en La Ley, del 23 de abril de 1985; CORRI e RICCI, La vuelta de la doctrina "Parke Davis", por HÉCTOR MASNATTA, J.A. del 5 de junio de 1985, y La doctrina "Parke Davis" no ha sido restablecida, por RUBÉN ASONEY, La Ley, del 17 de junio de 1985.

aquellas y su comunidad de intereses a través de la "significación económica de los hechos examinados".

4. — 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 mercaderías del o al patrimonio del mentado conjunto. Y para ello, tanto no interesa la sociedad que jurídica y contablemente realizó la operación cuanto la forma adoptada para el cumplimiento de la prestación".

5. — Resulta exigible que en homenaje a la debida lealtad procesal y para que no haya desmedro de la seriedad del planteo como condición de la acción del contribuyente que desarma en su beneficio la ficción que creó, se acredite que ha rectificado su conducta impositiva total, conforme a los extremos legales que impone la confesión de la existencia de un conjunto económico.

6. — La sociedad que reformuló sus declaraciones juradas por diversos impuestos conforme a la teoría del conjunto económico, como consecuencia

## II

### EL METODO INTERPRETATIVO DE LA "REALIDAD ECONOMICA" Y LA TEORIA DE LA "PENETRACION"

El criterio de la "realidad económica" para la interpretación de las leyes fiscales, originado en Alemania luego de la primera gran guerra, fue receptado en la redacción original de nuestra ley de procedimiento tributario (Ley 11.683). Actualmente, se expresa en los arts. 11 y 12 de su texto ordenado en 1978 (EDLA, 1978-397).

Como en forma acertada ha aclarado DIXO JARACI, la "consideración económica", no es una interpretación antitética a la jurídica, porque sería un despropósito pensar que una ley —tributaria o no— sea interpretada de otra forma que no sea jurídica. Traduce, más bien, un criterio jurídico hermenéutico que ordena al intérprete tener en cuenta el contenido material de los hechos para vincularlos a la voluntad legislativa que los grava (2).

Como podrá advertirse, esta hermenéutica basada en la real aprehensión de los presupuestos normativos por encima de ciertas configuraciones formales, tampoco es exclusiva del derecho tributario, puesto que similares ideas también se han elevado a la categoría de principios propios de otras ramas del derecho, como el laboral, comercial o civil.

No debe perderse de vista que los hechos imposables traducen la valoración político-social que el legislador realiza sobre determinadas manifestaciones de riqueza. Por ende, esa capacidad contributiva incida, posee un sustrato económico que necesariamente debe considerarse cuando se

investiga la finalidad perseguida por la norma fiscal a fin de subsumir hechos que caen bajo su alcance.

Pero como bien lo ha destacado el autor citado, el método de la significación económica adquiere un alcance particular cuando los hechos imposables sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia la voluntad de las partes, porque allí puede surgir un conflicto entre la voluntad creadora individual y la voluntad legal que marca las consecuencias tributarias de los hechos económicos realizados.

En esa voluntad de las partes, puede diferenciarse un aspecto económico, que no es sino el objetivo práctico perseguido (la *intentio facti*), y un aspecto jurídico (la *intentio iuris*) que expresa la inserción de aquella intención en una figura del derecho.

El método interpretativo de la "significación económica" ordena, pues, la prevalencia de esa voluntad empírica, cuando fuera receptada por formas inadecuadas, confiando preeminencia a esta realidad sobre los desvíos de sus formas exteriorizantes. Si así no fuera, quedaría en manos del contribuyente la creación de obligaciones que nacen exclusivamente de la ley.

Todo ello pone de manifiesto que el derecho tributario no reconoce a la voluntad de las partes una capacidad creadora de efectos trascendentes a las finalidades prácticas perseguidas con los hechos económicos verificados, de donde se sigue que si bien se aceptan las construcciones jurídicas elegidas por los particulares, también se verifica su correspondencia con la realidad efectiva, evitándose así que se distorsione el criterio valorativo del legislador tendiente a realizar la justicia de la imposición.

(2) Curso Superior de Derecho Tributario, Cima, 1980, lóg. 217.

de la actitud del Fisco que le impuso dicho temperamento en su relación con la casa matriz del exterior, tiene derecho a igual tratamiento del 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. Baste al efecto advertir que el meollo de la impugnación del ente recaudador, sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto produce, en el caso de sociedades que poseen personalidad jurídica independiente reconocida para nuestro de-

recho, una modificación deliberada de su capacidad contributiva en detrimento del interés fiscal. M. R. M.

39.098 — CS, febrero 26-1985. — Kellogg Co. Argentina, S. A.

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL. — 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.

Decíamos antes, que este método hermenéutico fue receptado en los arts. 11 y 12 de la ley 11.633. Mientras el primero establece como pauta normal que en la interpretación de las leyes "se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica", el segundo, posibilita dejar de lado las formas y estructuras jurídicas inadecuadas "cuando no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la causal intención económica y efectiva de los contribuyentes".

En síntesis, podemos resumir la formulación legal, descomponiéndola en dos aspectos.

1. El método de la realidad económica como procedimiento normal de interpretación que asigna a las normas un significado acorde a la sustancia económica de las relaciones, a fin de no desvirtuar la voluntad político-social del legislador.

2. Su corolario para situaciones excepcionales, constituido por la desestimación de las formas desviadas.

Precisamente con apoyo en el art. 12, fue sostenida la aplicación en el derecho fiscal del mecanismo interpretativo propio del derecho privado que permite levantar el velo de la personalidad jurídica asumida por el ente para "penetrar" en la realidad interna subyacente, prescindiendo de la estructura formal para atribuir a sus miembros la titularidad de las relaciones jurídicas. En nuestro país se la conoce con el nombre de "teoría de la penetración", equivalente a la "teoría órgano" del derecho alemán o a la *disregard of legal entity* del derecho anglo-americano.

Nació para evitar que la diversidad de personalidad entre sociedad o socios fuera

utilizada contrariando los fines que llevaron a su aceptación, sea que se utilice en forma fraudulenta, abusiva o contra el interés público.

Queda subrayado el carácter excepcional del remedio, previsto para corregir desvíos, con cuya aplicación —para decirlo con palabras de ROLF SEMICK— "...no se niega la existencia a la persona jurídica, sino que se la preserva en la forma que el ordenamiento la ha concebido. Quien niega su personalidad, quien abusa de ella, quien lucha contra semejante desvirtuamiento, afirma su personalidad". O sea que "la desestimación de la forma de la persona jurídica debe quedar limitada a casos concretos verdaderamente excepcionales" (3), pues "cuando el derecho ofrece los cuadros de una institución y les atribuye determinadas consecuencias jurídicas, el daño que resulta de no respetar aquellas puede ser mayor que el que provenga del mal uso que de las mismas se haga" (4).

El art. 12 representa la solución que el derecho tributario encontró para evitar que el abuso de las formas se trasunte en una disminución de las obligaciones fiscales. Se encuentra emparentada con la teoría del órgano —o como se la designe— por su finalidad, su formulación y su excepcionalidad. Porque como bien señalan PINEDO y WATERHOUSE, "si se reflexiona un poco no parece aventurada la conclusión de que el principio de la «realidad económica» no es más que una aplicación de la doctrina americana de *disregard* al caso particular en que se abuze de la personalidad jurídica para defraudar al Fisco, y que aun cuando en derecho privado no existan normas que expresamente lo consagran —que tampoco serían necesarias en derecho fiscal— encontrándose implícito en el con-

(3) SEMICK, ROLF, *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*, Barcelona, Ariel, 1958, ps. 133 y 35.

(4) POLO DIEZ, ANTONIO, Prólogo a la obra de SEMICK, *Apariencia...*, p. 18.

En cuanto al fondo del asunto, el Estado Nacional (DGI) 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. — Abril 9 de 1984. — José A. Lapierre.

Buenos Aires, febrero 26 de 1985. — *Considerando*: 1º Que la sala III 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. de que se de-

jaran 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 [ED, 50-901]) —periodos 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 extraordina-

cepto mismo de persona moral, no hay obstáculos insalvables para su aplicación a casos de abusos que tengan finalidades distintas de la evasión de impuestos, pero tan ilegítimas como ella" (5).

### III

#### LA DOCTRINA "PARKE DAVIS"

La Corte Suprema de Justicia, en su composición de los años 1973/1976, elaboró una doctrina jurisprudencial conocida como la "doctrina Parke Davis", que aplicó sistemáticamente al tratamiento impositivo del conjunto económico y a sus relaciones interrogancias (6).

Pero en realidad, esta construcción no fue un invento de esta Corte, sino que ya con anterioridad había sido receptada —bien que en casos aislados— por algunas salas del Tribunal Fiscal y de la Cámara Federal, además de informar el temperamento administrativo de la DGI en diversos precedentes correspondientes a épocas anteriores al fallo citado *ut supra* (7).

(5) *Sobre el abuso de la personalidad jurídica de las sociedades comerciales*, ED, 10-871. Cabe tener presente que FRANCISCO MARTÍNEZ, en su enjundioso estudio sobre la materia, ha dicho que el art. 12 limita su ámbito de aplicación a los negocios simulados, difusionarios o indirectos, para concluir que su formulación no da cabida a la teoría del abuso de las formas del derecho alemán, *Estudios de Derecho Fiscal*, Contabilidad Moderna, 1973, ps. 169 a 206.

(6) El caso "Parke Davis y Cia., S. A." (ED, 49-481) fue el primer pronunciamiento que la Corte dictó sobre el tema, doctrina que luego aplicó en "Compañía Swift de La Plata, S. A.", setiembre 4-1973; "Mellor Goodwin Combustión, S. A.", octubre 18-1973 (ED, 51-341) en donde, además, introdujo como condición para la procedencia de la acción de repetición la no traslación del gravamen (doctrina del empobrecimiento), "Reinsthal Hanong Cura, S. A.",

En aquella oportunidad, el Fisco había impugnado las regalías pagadas por "Parke Davis y Cia. de Argentina" a "Parke Davis and Co. Detroit", por el hecho de que sus acciones pertenecían en un 99,95 % a esta última sociedad. Llegado el caso a la Corte, ésta sostuvo:

1. Para la configuración del contrato debe mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferenciación de intereses.

2. Acreditada la relación de sujeción y conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto las prestaciones.

3. Sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, la sola existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas, impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan.

diciembre 17-1973, y "Ford Motor Argentina, S. A.", mayo 2-1974 (ED, 55-247).

(7) En efecto, el propio caso "Parke Davis" fue sentenciado en primera instancia por el Tribunal Fiscal, quien prescindió de la forma adoptada por la empresa por considerar aplicable el criterio de la realidad económica. La Cámara Federal confirmó el fallo el 21 de agosto de 1971. Antes, el Tribunal había negado el carácter de "tercero" al socio de una S. R. L. en la causa "Massey y Ferguson", diciembre 12-1961 y también en las causas "Refinería de Maíz, S. R. L.", diciembre 6-1961 que fuera confirmado por la alzada el 14 de octubre de 1963 (ver ED, 6-918); "Fleishman Argentina Inc." y "Le Carbone Loraine, S.A.I.C.", fallo, C-277, setiembre 17-1969 (ED, 41-619). Sobre cinco precedentes puede consultarse *Antebers H. M. Court*, en el trabajo indicado en nota 1 y doctrina allí citada.

rio, 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, ley 48).

3º Que en cuanto atañe al impuesto a los réditos, surge de la causa que la firma Kellogg Co. Argentina, S. A., constituida como una sociedad anónima en la República Argentina, al confeccionar sus declaraciones juradas correspondientes a los periodos 1970, 1971 y 1972, dedujo impor-

tes 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

4. Entre las personas integrantes del conjunto económico, no se configura el hecho imponible "venta", ya que las operaciones celebradas entre ambas, sólo significan traslado de mercaderías entre sectores formalmente diferenciados.

5. Sólo adquieren relevancia y efectos tributarios las operaciones realizadas por el conjunto con los terceros, que impliquen una real salida o ingreso de mercaderías del o al patrimonio del mentado conjunto.

6. En los casos de conjunto económico, las prestaciones recíprocas entre las personas que la integran deben ajustarse a los principios del aporte y la utilidad.

7. Los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración para aprehender la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente.

#### IV

##### LA CRITICA A LA DOCTRINA "PARKE DAVIS"

La precitada doctrina mereció las severas críticas de quienes estimaron insuficiente que la sola existencia del conjunto económico alcanzara para negar autenticidad a las relaciones interorgánicas, con la consiguiente omisión de todo análisis sobre las condiciones de su desarrollo.

La existencia de algunas disposiciones insertas en las leyes tributarias parecía indicar una orientación distinta, toda vez que frente a prestaciones "irregulares" — ajenas las reglas del mercado—, si bien propiciaban un tratamiento impositivo diferencial, no desconocían la personalidad propia del ente que las leyes habían con-

siderado como sujeto autónomo de obligaciones fiscales.

Conviene observar, también, que la ley 11.632 de impuesto a los réditos se había inclinado por el principio de la "localización de utilidades" —aun cuando existiera vinculación económica— prescribiendo el uso de contabilidades separadas para evitar el desplazamiento de rentas de fuente argentina. No adoptó por el contrario, otros sistemas de imposición destinados a gravar las rentas del conjunto como "unidad económica".

Más allá de compartirse o no esta jurisprudencia desde un punto de vista teleológico, debe examinarse, frente al caso concreto, si la mecánica legal comprometida —toda una ley o un conjunto de ellas— posibilitaba interpretar de acuerdo al criterio de la realidad económica de la manera que se hizo, sin contradecir otras normas o principios tributarios.

Lo fundamental de esta objeción quedó plasmado en sendos votos de dos prestigiosos vocales del Tribunal Fiscal de la Nación, los doctores NICOLÁS SCOTTI y FRANCISCO MARTÍNEZ (*in re* "Parke Davis y Productos Químicos Ciba, S. A.", respectivamente), de los que pueden extraerse estas conclusiones:

1. El criterio de la realidad económica es una forma jurídica de interpretación que vale en tanto sea concordado y más bien no contradiga los preceptos contenidos en cada una de las leyes impositivas.

2. Los arts. 11 y 12 de la ley 11.633 no pueden llevar a desconocer las disposiciones específicas que han elevado a las sociedades de capital a la categoría de sujetos F, concordantemente, establecieron la forma de determinar la renta de fuente argentina.

años 1968 a 1972 las deudas que mantenía con Kellogg Co. Battle Creek (E.E.U.U.), 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 corres-

pondría excluir de sus ingresos las sumas cargadas a Kellogg Sales, sucursal argentina, a fin de determinar su obligación por el impuesto a los réditos.

49 Que como consecuencia del resultado de los recursos ya sustanciados y de las impugnaciones que el ente recaudador formuló al accionar de la empresa apelante, Kellogg Co. Argentina, S. A., la materia actualmente en litigio quedó circunscripta a determinar la procedencia de los cargos que aquella efectuara a Kellogg Sales, sucursal argentina, para el impuesto a los réditos, la pertinencia de computar en su

3. La prevalencia de la realidad económica, regla interpretativa jurídica, tiene sentido indudable cuando dicha realidad está inserta en "formas y estructuras jurídicas inadecuadas", pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica y la realidad económico-tecnológica, si ésta implica a su vez, una auténtica integración, con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo.

4. La inaplicabilidad de la teoría del órgano, elaborada en el derecho alemán, resulta de la circunstancia de que la misma supone, en la solución de los problemas que origina la existencia de empresas con intereses multinacionales, que el momento de vinculación del hecho imponible a la soberanía fiscal venga formulado de tal suerte que las sociedades constituidas en el país queden gravadas por todos los beneficios obtenidos conforme al principio de domicilio, y las constituidas en el extranjero en base al criterio de territorialidad o de la radicación económica. Con la consecuencia de que las utilidades obtenidas por una sociedad filial extranjera de una empresa matriz con sede en la Nación que aplica la teoría del órgano deben ser atribuidas a la sociedad madre, sometiéndose así al impuesto; y que los réditos de la filial existente en el país de una empresa extranjera deben atribuirse a esta última, pero gravándose sólo en la medida en que tienen su fuente en el país donde está establecida la sociedad filial.

5. La *organtheorie*, por tanto, tratase de un tributo que recae sobre el capital o tratase de un gravamen que incide sobre los beneficios, con el efecto de suprimir la personalidad jurídica de la sociedad filial, ninguna vigencia puede tener, en el caso de las empresas con intereses internacionales, en un país como el nuestro que sienta el criterio de territorialidad o de la fuente como momento único de vinculación del hecho imponible a la soberanía nacional.

## V

### EL REFLEJO NORMATIVO Y SU POSTERIOR DEROGACION

El indudable predicamento de la Corte, derivado de su autoridad científica e institucional, llevó a que el Poder Legislativo receptara su doctrina en la principal legislación económica y tributaria del período, y así fue como en las leyes 20.628 (ED, 53-883) de impuesto a las ganancias, 20.557 (ED, 53-809) de inversiones extranjeras y 20.794 (ED, 58-900) sobre transferencias de tecnología, se regularon las relaciones del conjunto económico asignando a todas las prestaciones y contraprestaciones el tratamiento correspondiente según los principios del aporte y la utilidad.

Pero dicha situación fue revertida a partir del año 1976, y se ha mantenido invariable hasta nuestros días. El art. 14 de la ley 20.628 fue modificado, disponiendo el vigente que los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle, serán considerados a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando las prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado. Si así no fuere, sólo entonces las prestaciones se tratarán con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad.

Se dejó de lado la aplicación de la teoría de la penetración ante el solo hecho comprobado de la vinculación económica para recoger la del operador independiente, con la lógica posibilidad de modificar la consideración del contenido negocial, cuando así lo requiera la realidad económica. En forma concordante fueron sancionadas las nuevas leyes de inversiones extranjeras (21.382 [ED, 68-906]) y de transferencia de tecnología (21.617 [ED, 73-898]).

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

Tal como lo señalara ASOREY en un reciente trabajo, la diferenciación de la personalidad jurídica en las empresas vinculadas a nivel internacional, se mantuvo en toda la legislación posterior y en los acuerdos sobre doble imposición firmados antes y después del caso "Parke Davis" (8).

Por su parte, el art. 10 de la ley de impuesto sobre los capitales dispuso que las empresas locales de capital extranjero considerarán como activo o pasivo, respectivamente, los saldos deudores o acreedores de la cuenta de la casa matriz, del dueño, de la filial, de la cosucursal o de la persona jurídica física o jurídica, domiciliada en el extranjero que directa o indirectamente las controle, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que puedan refutarse como celebrados entre partes independientes en razón de que sus prestaciones y consideraciones se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Fuera del campo específicamente tributario, merece citarse la modificación de la ley de sociedades comerciales mediante la ley 22.903 (EDLA, 1983-307), en la medida que sólo permite "penetrar" la personalidad societaria del ente, cuando ella "constituye un mero recurso para violar la ley y el orden público o la buena fe o para frustrar derecho de terceros, en cuyo caso se imputará directamente a los socios o a los controlantes que lo hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados..." (art. 54 "inoponibilidad de la personalidad jurídica").

En síntesis, la actual legislación en materia tributaria, económica y societaria, no sólo no autoriza la aplicación de la doctrina "Parke Davis", sino que la rechaza, de donde se sigue que "su vigencia" sólo puede hallarse referida a la solución de di-

el ente recaudador no admite que aquella sociedad esté constituida en forma independiente de su casa matriz norteamericana, al estimar que ambas integran un conjunto económico; en tanto que, en el orden interno, respecto de Kellogg Sales, sucursal argentina, no acepta igual configuración jurídico-tributaria al disponer que las relaciones que aquélla mantiene con la apelante se rijan por la teoría del operador independiente.

6º Que la actora pretende que durante la época en que acontecieron los hechos im-  
ponibles controvertidos, se le dispense un

ferencias reguladas por legislación ya derogada —tal el caso "Kellogg"— o al criterio teleológico sobre las formas en que las relaciones entre empresas vinculadas debieran ser abordadas normativamente.

## VI

### EL CASO "KELLOGG"

Kellogg Co. constituía una sociedad anónima argentina que dedujo en el impuesto a los réditos correspondientes a los años 1970 a 1972, importes por regalías, intereses de préstamos y contraprestaciones por servicios técnicos de los cuales resultaban acreedores su casa matriz del exterior y otras afiliadas extranjeras. También descontó diferencias de cambio sobre dichos rubros y sobre la deuda que mantenía con Kellogg Co., de los EE.UU.

Otra empresa del conjunto económico, Kellogg Sales, sucursal a su vez de Kellogg Sales de los EE.UU., encaró la comercialización en el mercado local de los productos fabricados por Kellogg Arg. "adquiriendo" la totalidad de la producción.

El Fisco impugnó dicha deducción con sustento en la doctrina "Parke Davis". Lo novedoso del tema es que este ajuste fue consentido por el contribuyente, pero con idéntico temperamento decidió liquidar sus impuestos en función del conjunto interno integrado junto a Kellogg Sales. De ello resultó:

1. En el impuesto a los réditos, las sumas pagadas a la casa matriz por regalías, asesoramiento técnico y diferencias de cambio eran debitadas a Kellogg Sales Suc. Arg.

2. En el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, estos débitos no eran considerados activo computable.

(8) Ob. cit. en nota 1.

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 socie-

taria, 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, cuya validez no fue cuestionada por el en-

3. En el impuesto especial a la regularización impositiva (ley 20.532 [ED. 50-901]), se pretende compensar rentas netas omitidas con saldos a favor del impuesto a los réditos, derivados de excluir de la ganancia los importes debitados a Kellogg Sales.

## VII

### EL FALLO DEL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal circunscribió su decisión a las relaciones entre las empresas radicadas en la Argentina. Señaló que si el contribuyente había consentido la impugnación de los créditos con su casa matriz, la cuestión resultaba ajena a la litis, que en consecuencia, quedaba circunscripta a las relaciones entre Kellogg Co., Argentina y Kellogg Sales, Suc. Arg. Sobre esta base concluyó:

1. Que las operaciones eran "normales" o sea, tal como hubieran sido realizadas entre partes independientes sin vinculación de ninguna especie.

2. Que la legislación vigente para cada uno de los impuestos en cuestión asignaba a las mismas idéntico tratamiento que el que recibían las realizadas entre partes independientes.

3. Que en tales condiciones no resultaba aplicable la doctrina "Parke Davis" en el ámbito interno.

4. Que la teoría del órgano también carece de vigencia en el ámbito interno.

5. Que la ley argentina garantiza el principio de la fuente al adoptar la regla del operador independiente para la apreciación de los hechos impositivos verificados respecto de filiales y sucursales argentinas de sociedades extranjeras, como lo prueba el deber de las primeras de calcular su utilidad sobre la base de la contabilidad separada.

6. Que lo dicho no obsta a que se aplique el criterio de la realidad económica para penetrar el velo societario y determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, si se hubieran empleado estructuras en forma inadecuadas con el fin de recortar la base de imposición o soslayar aliecuotas tributarias.

## VIII

### EL FALLO DE LA CÁMARA FEDERAL

La sala III de la Cámara Federal en lo Contencioso-administrativo, confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, con argumentos similares, que podemos sintetizar de la siguiente forma:

1. No existen normas que atribuyan en el orden interno un tratamiento a entes vinculados distinto del que corresponde a empresas sin conexión alguna.

2. Es necesario una norma expresa para atribuir hechos impositivos a entes que carecen de personalidad de conformidad a las normas del derecho privado.

3. La existencia de unidades económicas como categorías de sujetos de relaciones jurídicas tributarias, sólo tiene lugar en el único caso de ser considerado como tales por las leyes impositivas específicas.

4. No podría invocarse que necesariamente debe seguirse un tratamiento uniforme con relación al criterio seguido por el ente recaudador, para ajustar sus liquidaciones de impuesto con la sociedad madre americana, no sólo por la posibilidad de control que desarrolla el Fisco cuando se trata de empresas que actúan dentro del país, sino fundamentalmente, porque la actora "no impugnó" aquel temperamento.

5. No existió en el caso abuso en la utilización de las formas jurídicas con la finalidad de desvirtuar los fines para los

te 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 acredi-

cuales se crearon, lo que lleva a respetar las individualidades propias de cada una de las empresas frente al derecho tributario.

De esta manera la Cámara Federal también expresó su adhesión a la regla del operador independiente.

## IX

### EL FALLO DE LA CORTE SUPREMA

El Alto Tribunal revocó los pronunciamientos dictados en las instancias anteriores. Llamada a decidir la cuestión, precisó la materia controvertida preguntándose si la empresa actora tenía derecho a presentar sus declaraciones juradas sobre la base de considerarse incluida en un conjunto económico interno e internacional, cosa que en definitiva aceptó.

Adviértase que la Corte propone un tratamiento global del conjunto; en otras palabras, pareciera no admitir diferencia entre la vinculación externa o interna, con lo que desestima el temperamento del Tribunal Fiscal y de la Cámara en el sentido que:

a) El tema del conjunto económico externo había sido ajeno a los agravios vertidos por la recurrente.

b) El tratamiento impositivo no necesariamente debe ser idéntico, porque para el conjunto interno no existe el problema de atribuir la fuente de la renta en función de la facultad de contralor que a su respecto ejerce la Dirección General Impositiva.

Los cinco considerandos con arreglo a los cuales se decide la cuestión reconocen como precedente directo la doctrina sentada por la Corte en los años 1973/1976. En efecto, podría decirse que la decisión se resuelve por la típica remisión a la "causa

análoga", toda vez que en los considerandos 11 y 15, se transcribe parte de la sentencia recaída en "Parke Davis", mientras que los considerandos 12, 13 y 14 hacen lo propio con el pronunciamiento dictado en "Mellor Goodwin". En la causa "Kellogg", se agregó muy poco a lo transcripto.

La decisión partió de la caracterización del criterio de la realidad económica aplicable a la interpretación de las leyes tributarias, donde estimó aplicable el precedente de Fallos, 236-97 ("Parke Davis"), para sostener 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 concepto de la realidad económica específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales".

El fallo establece luego la vinculación entre "el criterio de la realidad económica" y la aplicación de la "teoría del órgano" en el campo fiscal, para la cual, acude al precedente "Mellor Goodwin", conforme al cual "los tribunales pueden descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte *in re* «Cia. Swift de La Plata, S. A. Frigorífico, s/convocatoria de acreedores» —expte. C-765-KVI— de lo que se trata es de la necesaria prevalencia 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".

La aplicación positiva de la teoría del órgano, es decir, a favor del contribuyente, lleva a que la Corte concluya que si la actora formuló sus declaraciones juradas

tó 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 periodos 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

conforme a la teoría del conjunto económico como resultado de la actitud fiscal que le impuso dicho temperamento con relación a la casa matriz del exterior, tiene derecho a igual tratamiento en el ámbito interno respecto de la otra empresa, con la que se halla vinculada por efecto de la reconocida existencia de aquel conjunto.

Frente a la afirmación precedente, cabe preguntarse si el Alto Tribunal resolvió el caso sólo en función de la coherencia que debió haber observado la Dirección General Impositiva, en ambas situaciones, o si además, compartía los fundamentos de la doctrina "Parke Davis".

En este sentido, el fallo origina cierta confusión, por que en el considerando 13 se dice que "el meollo de la impugnación de la DGI sólo radica en la circunstancia de que la actuación del conjunto, 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", para descalificar esta postura diciendo: "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". Vale decir que salvo prueba en contrario, se presume la normalidad de las operaciones y se respeta la individualidad de cada ente, lo que lleva a inferir la preponderancia de la teoría del operador independiente.

Pero, curiosamente, en apoyo de lo dicho, recurre una vez más a la transcrip-

ción de "Mellor Goodwin", en un considerando que debe ser prudentemente interpretado si no se quiere incurrir en contradicción con lo anterior, y que dice: "en el ámbito interno, únicamente adquieren relevancia y efectos tributarios las operaciones realizadas por el conjunto con los terceros, que impliquen una real salida o ingreso de la 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".

La Corte finalizó su pronunciamiento destacando que "las *particulares circunstancias* bajo las cuales la recurrente y Kellogg Sales, constituidas como sociedades anónimas en nuestro país, desarrollaron su actividad durante los periodos 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" (el subrayado es propio).

Al punto cabe formular dos observaciones. La primera, es que las "circunstancias particulares" en las que desarrollaban su operatoria las empresas constituidas en el país no tenían, a juicio del Tribunal Fiscal que examinó los hechos, nada de particular y expresamente se dejó constancia de la normalidad de las operaciones. Tampoco se advierte el "particularismo" que llevaría a distinguir esta situación del comportamiento de otros grupos económicos. La segunda, que el *tratamiento excepcional*, a que se hace referencia en la fundamentación expuesta en los conside-

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 dilucidada consiste en determinar si la actora, como resultado de la inspección efectuada por el ente recaudador, te-

rados tomados como fuente, no fue de carácter precisamente excepcional, sino ordinario para todos aquellos casos en que se verificaban la existencia de vinculación económica.

## X

### CONCLUSIONES

1. La doctrina "Parke Davis" no tiene vigencia de conformidad a los cambios que en la materia de legislación económica y tributaria se operaron a partir del año 1976. En consecuencia, el derecho positivo no sólo no la autoriza, sino que expresamente ha consagrado un temperamento contrario.

2. El caso "Kellogg" se inscribe en el contexto normativo vigente en los años en que se elaboró la precitada doctrina.

3. La Corte hizo aplicación positiva de la "teoría de penetración".

4. Reafirmó que dicha teoría tiene aplicación en el ámbito interno.

5. El pronunciamiento se estructuró sobre la base de la transcripción de los considerandos de los fallos "Parke Davis" y "Mellor Goodwin".

6. Se omitió toda consideración a diversos preceptos y principios tributarios contenidos en las leyes sustantivas vigentes a la sazón, para resolver la cuestión en función del tratamiento global —externo e interno— del conjunto económico.

nia 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 liquida 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, plan-

7. Sin embargo, y aquí radica la diferencia esencial con los precedentes que le sirvieron de fuente, se encargó de señalar el carácter "excepcional" de dicho tratamiento.

8. Pero la afirmación precedente aparece desdibujada frente a los presupuestos de hecho que configuraron la materia litigiosa, basada en el tratamiento de operaciones entre empresas radicadas en nuestro país cuya "normalidad" no fue discutida.

9. En el caso "Kellogg" no se recogió la afirmación de aquella Corte en el sentido de que para la existencia de contrato debe existir diversidad de partes.

10. Pero se revocaron dos fallos en los que se había hecho aplicación de la teoría del operador independiente.

11. No puede sostenerse que se acogió la pretensión de la actora sólo porque el Fisco la obligó a seguir el temperamento "Parke Davis" en su relación con la casa matriz del exterior, toda vez que ello equivaldría a convalidar una situación atendiendo a la congruencia del órgano fiscal en lugar de atender los extremos que conforman la litis y el derecho que le resulta aplicable.

12. En una materia que tantas y tan áridas polémicas ha suscitado, resultaría extraña la transcripción, aunque fuera parcial, de los argumentos de una doctrina que no se comparte.

13. La Corte Suprema de Justicia realizó en la causa "Kellogg" una aplicación atemperada de la doctrina "Parke Davis".

teado por la apelante: el alcance del concepto de la «realidad económica» específicamente aceptado en las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12, ley 11.683, t. o. 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, consid. 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 descender el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y, asimismo, admitir la invocación —como en el caso— de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ya que como dijera esta Corte (*in re* “Compañía Swift de La Plata, S. A. Frigorífica, s/convocatoria de acreedores”, expje. C-705-XVI) de lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, substitutivo 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 —Keliogg 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 DGI 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 posean 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 Keliogg 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 Keliogg 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

«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 *McLagg Sales*, sucursal argentina.

Por ello, y habiendo dictaminado el Procurador Fiscal, se revoca la sentencia de fs. 329/332. Costas por su orden, habida cuenta de la complejidad de la cuestión debatida. — *Genaro R. Carrió*. — *Carlos S. Fayt*. — *Augusto C. J. Belluscio*.

**BIEN DE FAMILIA:** Efectos de la afectación: fecha de la solicitud; omisión del Registro de practicar el asiento.  
**RECURSO EXTRAORDINARIO:** Embargabilidad.

1.— *La afectación del inmueble al régimen del bien de familia debe tenerse por operada desde el momento en que así fue solicitado por el interesado, y no a partir de aquél en que la Dirección General de Inmuebles Provinciales practicó el asiento sobre el folio real correspondiente.*

2.— *La decisión de hacer surtir efectos a la constitución del bien de familia solamente a partir del momento de su inscripción, no constituye derivación pronada del derecho vigente con relación a las circunstancias comprobadas de la causa. Ello es así porque si bien el art. 35 de la ley 14.394 dispone que los efectos se producen "a*

*partir de su inscripción en el registro inmobiliario correspondiente", una correcta armonización de las normas en juego permite interpretar que la aludida inscripción es consecuencia de un procedimiento previo que también es oponible a terceros (arts. 5º, 9º, inc. b; 17, 12, 19, 24, 25, 26, 40, ley 17.301).*

3.— *La exigencia del a quo en el sentido de que el propietario debió efectuar un nuevo requerimiento para obtener la inscripción del inmueble como bien de familia ante la omisión del registro de practicar el asiento correspondiente, constituye una afirmación dogmática y carente de sustento, pues, aun cuando en principio la entidad actúa a instancia de parte interesada y no de oficio (art. 6º, ley 17.301), una vez efectuada la presentación del interesado el procedimiento es automático, la actuación del registrador se torna obligatoria (arts. 8º y 9º, ley cit.).*

4.— *No obstante tratarse de una demanda incidental dentro de un proceso ejecutivo, lo resuelto sobre la embargabilidad del inmueble reviste el carácter de sentencia definitiva a los efectos del recurso extraordinario, ya que la cuestión no podrá ser debatida nuevamente en otra clase de juicio sin que se afecte la cosa juzgada. M. R. M.*

#### DESDE CUANDO PRODUCE EFECTOS LA AFECTACION DE UN INMUEBLE COMO BIEN DE FAMILIA

Este fallo afronta una cuestión que para nosotros admite cierto margen de opinabilidad. En ese espacio, la Corte ha hecho una interpretación diferente a la de las instancias inferiores, y su criterio nos parece acertado. Estaba en discusión el levantamiento de un embargo sobre un bien que se daba por amparado como "bien de familia".

La Corte se maneja con el hecho de que el título había sido presentado al registro local, y que el procedimiento previo a la inscripción resulta oponible a terceros. Dice también el Tribunal que una vez hecha la presentación del interesado, la actuación del registrador es obligatoria, y con eso descarta que el primero hubiera debido efectuar un nuevo requerimiento. El considerando 5º aclara las probanzas acerca de por qué un título entrado al Registro el 24 de febrero de 1975 no fue registrado, pese a que fue devuelto el 4 de marzo de dicho año con la constancia de haber sido anotados los derechos derivados de la compraventa y del bien de familia.

La flexibilidad de la Corte en la interpretación de una cuestión de hecho, prueba y derecho común puede comprenderse, aunque la sentencia no

## MI VIDA EN MIL PALABRAS (AUTOBIOGRAFÍA MÍNIMA)

*Por Alberto Tarsitano*

Siempre discuto con mi hermano mayor por el mismo tema. Me dice que no es posible que yo me acuerde, que sólo rememoro lo que él me contó. Pero yo lo recuerdo bien. La noche previa a comenzar el primer grado del colegio, junté cuanta revista encontré a mi paso, las apilé sobre la mesita de luz, me calcé el guardapolvo blanco y me metí a la cama, ansioso. Estoy seguro de haber pensado “mañana me enseñan a leer, así que cuando vuelva de la escuela, me las leo todas”. Como sea, dormí mal a causa de las sensaciones que estrenaba. Tengo una vivencia nítida de mi deseo, aunque olvidé mi frustración, probablemente, por la explicación de mis padres: una maestra jardinera y un médico psicoanalista.

No nací ese día, pero es el primer recuerdo claro que tengo; los anteriores son más bien reminiscencias fugaces, evaporables.

Quizá la memoria rescata el momento como un augurio, porque me fue bien en la vida, aunque, como el común de los mortales, no poseo un talento especial, ni inspiración ni olfato, y sí podría enumerar las habilidades de que carezco y computar más de una torpeza. Acaso sea la razón por la que tuve que sacar de otro mazo mis cartas ganadoras: las ganas, la voluntad y el método —el mío— que consiste en hacer las cosas tan bien como puedo, las que elijo y las que no.

Cumplí los mandatos familiares y sociales para “ser alguien”. Aquellos que sentenciaban que si uno hacía lo que le indicaban, “trunfaría”. Hoy me jacto de que mi logro consiste en ser más que en tener. Si bien es cierto que la suerte y las posibilidades me acompañaron, fundamentalmente hubo familia, ejemplos, maestros, amigos y personas de bien, que me influyeron positivamente. También, escuela y universidad; canciones y libros, y un barrio con partidos de fútbol en las veredas, con camisetas de River (la mía) y de Boca, de Racing e Independiente, o sin ellas: sólo aquella mezcla de cueros oscuros y claros juntados en la calle, que entonces no era peligrosa, sino el teatro en donde se representaban las mil y una obras de la integración social.

La realidad me enseñó que no se aprende a leer en un día. Fueron sus límites los que también me decidieron a estudiar derecho, cuando advertí que la filosofía, la historia, la literatura y otras disciplinas apasionantes, anunciaban la dificultad para ganarse el pan haciendo de ellas profesión. Luego me dediqué a los impuestos. Esta decisión no tuvo en cuenta la voluntad o la intuición, fue simplemente ese encuentro que se produce en la búsqueda, acuciante, del primer trabajo: en este caso una relatoría en un tribunal fiscal. Y fue entonces, cuando inicié mi romance con el derecho y las palabras. Mi experiencia

me convirtió en una suerte de ateo vocacional, que tiende a creer que la vocación no está en hacer lo que se quiere sino en querer lo que se hace. Quizá mi única vocación haya sido la “de aprender y enseñar”, pero eso, como lo sabe todo abogado, no es una vocación sino un derecho.

Aprendí también a realizar otro ejercicio: pensar la vida humana como una novela, para encontrar el argumento, el secreto o el nervio que la mueve. En mi caso, la sensibilidad —la del alma— hecha sentimiento parece ser la que domina el pensamiento y la acción. Desde que ello puede ser tan bueno como malo, según la intensión (con s) y la intención (con c), he tratado de reconocerlo como un legado religioso y humanista: aceptar al distinto, comprender al otro, ayudar al que lo necesite y no renunciar a ser mejor persona. A veces, lo logro.

Como todo hombre recibí la influencia de mi época. Los años sesenta, de la Argentina luminosa, el país grande en el que se reflejaba un chico ilusionado; los convulsionados setenta, con mi juventud eligiendo los caminos de la vida y las lecturas fundamentales que abarcaban la historia y la cultura; y el ingreso a la universidad de Buenos Aires, en donde se cocinaban todas las pasiones; los ochenta, con la vuelta a la democracia, una familia a cuestas y la lucha por ganar prestigio y dinero; los noventa, de apertura al mundo, con la práctica profesional intensa y una madurez que empieza a dar frutos; y el nuevo siglo, de crisis en crisis, ahora que estoy grande, y el país se volvió chico. Con lo dicho, no sostengo que el legado generacional haya prevalecido sobre mi libre albedrío o condición personal. Simplemente que entre esa realidad social y mi vida íntima, se marca un espacio dominado por mi voluntad.

Estoy en la edad en que, por cada cosa que hago, me quedan otras tantas sin hacer. ¿Cómo guiar las elecciones? Pues haciendo lo que me importa a mí, aunque no sea importante para otros, o parafraseando a Julián Marías, cada vez me importan menos cosas, pero esas cosas cada vez me importan más.

Los ideales que guiaron y modelan mi carácter, las personas que amo y que me aman, los pensamientos que transformé en acciones, las que concreté y las hojas que sigo garabateando me alcanzan para decir que, de vez en cuando, soy feliz.

Entre muchas dudas, me habitan tres certezas: mis hijos han crecido, sobrellevé la muerte de mi padre y viví lo suficiente para ser quien soy. Conozco los caminos recorridos y alcanzo a vislumbrar el trayecto que me falta transitar. Mi eslabón es lo único que cuenta, pero no pierdo la perspectiva de su insignificancia en la cadena del tiempo. Sé que soy un punto en el tejido de la vida que soñé. Tal vez por eso, algo en mí protesta y se consuela con que la vida me sorprenda con su azar impetuoso y fascinante.

Si me fuera concedida la gracia de cumplir un deseo, no formularía otro que la posibilidad de seguir deseando, de volver a acostarme ansioso por enfrentar el día siguiente, con el guardapolvo blanco puesto desde la noche anterior.



Mayo 2009