

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

El recurso ordinario de apelación concedido a fs. 88 es procedente de acuerdo con lo que prescribe el art. 24, inc. 7 ap. a., de la ley 13998.

En cuanto al fondo del asunto el Fisco Nacional (DGI) actúa por intermedio de apoderado especial, el que ya ha asumido ante V. E. la intervención que le corresponde (fs. 92).
Buenos Aires, 14 de setiembre de 1956.- *Sebastián Soler*.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 24 de mayo de 1957

Visto los Autos: "*Argentina Ind. y Com. J. y E. Ltda. Atkinson S.A. v. Nación Argentina.*"

Considerando:

Que en la demanda se persigue la devolución de la suma de m\$n. 101.212,50 que la sociedad demandante había retenido y abonado, mediante entregas trimestrales en el año 1946, a la DGI, en concepto del impuesto del 20 % sobre el monto de las "regalías" que, según contrato, la actora debía entregar anualmente a la firma "J. y E. Atkinson" de Londres. Alégase en la demanda que no habiéndose pagado las "regalías" en virtud de un convenio posterior que las dejó sin efecto, su importe fué incorporado a las ganancias de la sociedad demandante, para quedar sujeto al pago anual del impuesto a los réditos a su cargo. Se ha sostenido, por lo tanto, que el impuesto del 20 % sobre las "regalías" de la referencia había quedado sin causa y procedía su repetición.

A ello se ha opuesto la DGI, por argumentar, con arreglo a lo expresado en el art. 57 de la ley 11682 (t.o. en 1947), que los pagos trimestrales del impuesto que había ingresado la sociedad demandante, revestían el carácter de definitivos y no cabía repetirlos.

Que decidiendo la cuestión, ha considerado la Cámara de Apelaciones, teniendo en cuenta las constancias de la pericia contable de fs. 35/39: que las "regalías" que eran objeto del impuesto a los réditos establecido por el art. 57 de la ley 11682, debían ser pagadas a fin de cada año por haberlo así estipulado la demandante con la compañía londinense, acreedora de ellas; que los asientos en los libros de la sociedad actora, de las liquidaciones trimestrales de las "regalías" devengadas y sobre las cuales se hicieron las retenciones e ingreso del impuesto, no habían tenido otro carácter que el de registraciones contables, sin la finalidad de acreditar un pago efectivo; por lo que, si las "regalías" no llegaron a afectarse, en razón de lo convenido con la firma londinense, no había existido el hecho imponible que motivó el pago anticipado del impuesto. Se consideró también que los ingresos trimestrales del impuesto retenido por la actora, no habían tenido el carácter de

"pago definitivo", con el alcance de irrevocable que le atribuía la DGI para que pudiera ser obstáculo al ejercicio de la acción de repetición promovida.

Que las alegaciones del representante de la Dirección en contra de las conclusiones de este pronunciamiento no han logrado desvirtuarlas.

Por el art. 57 de la ley 11682, que ha reproducido la modificación introducida por la ley 12965 (art. 1, inc. 10), se ha dispuesto que "cuando se pague o acredite a sociedades de capital constituídas en el exterior, o a sus apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país, réditos de cualquier categoría, ..., corresponderá que el que los pague o acredite, retenga e ingrese a la Dirección el 20 % de esas sumas". Agregando que "este pago reviste el carácter de definitivo y se abonará sin perjuicio del recargo por ausentismo que pueda corresponder".

De la correlación de este texto con el del art. 17 de la misma ley, se desprende que la obligación de retener e ingresar a la Dirección el porcentaje sobre lo "acreditado", ha tenido por propósito el de facilitar la liquidación y recaudación del impuesto a los réditos correspondiente al año en que el rédito fué cobrado o acreditado al contribuyente, por quien era deudor de la ganancia gravada con el impuesto. Por eso se dice en el citado art. 17 que "el año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre", y que "los contribuyentes imputarán sus réditos al año fiscal", de acuerdo con las normas que a continuación indica, expresando en cuanto a los réditos como el cuestionado en autos, que "se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidos...". Agregando que "aunque los réditos no hubiesen sido cobrados en efectivo o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido siempre que hayan estado disponibles, cuando han sido reinvertidos, acumulados, capitalizados, acreditados en cuenta...".

Así también, al establecerse en el art. 57 citado que la retención e ingreso del impuesto liquidado sobre lo "acreditado", reviste el carácter de definitivo ha querido significar que con ese pago el contribuyente había cumplido con la ley y ninguna otra obligación formal quedaba pendiente; como cumple en los demás supuestos de pago del impuesto a los réditos, quien los satisface previa declaración jurada. Pero ello no quiere decir que el pago efectuado sea irrevisible e irrevocable, ni para excluir la acción ulterior de la DGI si descubriese que hubo evasión impositiva; ni tampoco para impedir la acción de repetición que, por los arts. 74 y 76 de la ley 11683 (t.o. 1947), se reconoce al contribuyente; repetición que puede tener por fundamento el error en la liquidación del impuesto pagado, o la falta de causa por no haberse llegado a producir el "hecho imponible" que fuera acreditado; o sea, uno de los supuestos del art. 793 del CCiv.

Interpretar de otra manera los textos de la ley tributaria, importaría autorizar el enriquecimiento injusto del Fisco con un impuesto que, al fin de cuentas, había ingresado indebidamente a sus arcas.

Que, por consiguiente, si el impuesto a las ganancias de la sociedad extranjera que establece el art. 57 citado, fué liquidado sobre las "regalías" devengadas por la compañía londinense y acreditadas trimestralmente en los libros de la actora, y, en tal concepto, se hizo la retención y pago periódico del impuesto, esa percepción impositiva dejó de ser

legítima si las "regalías" que constituían el "hecho imponible" no fueron, en realidad, pagadas a la sociedad acreedora de ellas por haberse convenido dejarlas sin efecto.

El convenio ha sido sincero, pues según lo explica la pericia contable de fs. 35, respondiendo a los puntos 7 y 8 del cuestionario del demandado, quiso descargar a la sociedad actora del pago de las "regalías" del año 1946, a fin de evitar el quebranto comercial que ese pago le hubiera acarreado y que hubiera significado cerrar su ejercicio de ese año con una pérdida de m\$. 399.852,19. De ahí que las regalías retenidas y no pagadas por la actora pasaron a ser ganancias suyas afectadas con el impuesto a los réditos por ella debido.

Si esa ha sido la realidad de los hechos, es con arreglo a ella que ha correspondido aplicar la ley impositiva para dar al caso su justa solución. Así lo autorizan las normas interpretativas de las leyes tributarias que se dan en los arts. 12 y 13 de la ley 11683. Como lo indica el segundo de estos textos: "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".

Por las consideraciones expuestas y habiendo dictaminado el Procurador General, se confirma la sentencia apelada de fs. 79, con costas en esta instancia.- *Alfredo Orgaz.- Manuel J. Argañarás.- Enrique V. Galli.- Benjamín Villegas Basavilbaso.*