

## SUMARIOS:

1. Para que se configure el contrato deben mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferencia de intereses, por lo cual, si se ha acreditado que existe conjunto económico o relación de sujeción de empresas, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones.
2. No procede la acción de repetición de impuestos, que es un caso particular del enriquecimiento sin causa, cuyo fundamento es la expresión de una norma ética, si en el juicio la parte actora no ha demostrado haber cumplido el elemental recaudo de procedencia que significa su empobrecimiento por no haber podido trasladar el impuesto pagado al precio de las mercaderías gravadas y que vendió. de lo contrario quien demanda por repetición del gravamen y obtiene sentencia favorable, si antes trasladó el impuesto al precio habría cobrado a la buena fe y la repetición no puede depender sino de la prueba del real perjuicio sufrido (con este fallo la Corte Suprema rectifica la doctrina del tribunal expuesta en su anterior composición, especialmente el caso de Fallos, t. 283, p. 360 -Rev. La Ley, t. 148, p. 174-, volviendo al criterio del caso de Fallos, t. 3, p. 131).
3. Ya sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona colectiva, comprobado el fenómeno de la concentración de empresas debe considerarse el fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que las vinculan y la ley 12.143 prevé en su art. 5º este modo operativo, cuando el responsable del impuesto efectúa sus ventas por medio de o a personas o sociedades a él vinculados en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio, reparto de utilidades, etc., en cuyo caso el impuesto debe liquidarse sobre el mayor precio de venta obtenido.
4. El verdadero concepto de venta a los efectos del impuesto de la ley 12.143 es la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de un sujeto de derecho, entre ellas el locador de obra que suministra la materia prima principal, al dominio de otra persona.
5. La teoría de la realidad económica o de la penetración cuando autoriza a considerar la existencia de un conjunto económico, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la realidad de las estructuras económico sociales en transformación, pero no puede funcionar en forma unilateral, a favor de sólo alguno de los sujetos de la relación tributaria.
6. Si entre dos sociedades media un conjunto económico, como que una de ellas tiene el 99% del capital de la otra, las operaciones que entre ellas celebran sólo significan un traslado de mercaderías entre sectores de dicho conjunto y en consecuencia a los efectos tributarios, en el caso el impuesto a las ventas, únicamente interesan las operaciones del conjunto con terceros que signifiquen real entrada de mercaderías al conjunto o salida de él.
7. No se da la situación prevista en el art. 6º párr. 3º a) de la ley 12.143 si las operaciones que dan origen al litigio responden a obras realizadas por

encargo de terceros para ser instaladas en inmuebles o muebles de otras personas.

8. Como condición para aceptar la acción del contribuyente que en su beneficio desarma la ficción que creó debe exigirse que acredite que ha rectificado su conducta impositiva total conforme a los extremos legales que impone la confesión de existencia de un conjunto económico.
9. Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan; fuera de esos casos, corresponde una interpretación estricta de las cláusulas pertinentes.
10. La interpretación judicial no debe practicarse en forma que se agote con la consideración de la letra, sino estableciendo la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta que responda a su espíritu y observe y precise la voluntad del legislador en la común tarea con los jueces de lograr soluciones justas y adecuadas a la adjudicación de los derechos de los ciudadanos.
11. Son ajenos al campo de la imposición del gravamen de las ventas los procesos artesanales mencionados en el art. 28 de la reglamentación y las que fueren declaradas comprendidos en dicho artículo por resolución del organismo de aplicación del impuesto.

#### **TEXTO COMPLETO:**

Opinión del Procurador General de la Nación

El recurso ordinario de apelación es procedente de conformidad con lo dispuesto por el art. 24, inc. 6º, apart. a) del decreto-ley 1285/58 sustituido por la ley 17.116.

En cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional (D.G.I.) actúa por intermedio de apoderado especial, que ya ha asumido ante V.E. la intervención que le corresponde.-Noviembre 22 de 1972. - Eduardo H. Marquardt

Buenos Aires, octubre 18 de 1973.

Considerando:

1º - Que a fs. 32 se presenta Beatriz S. González en representación de Mellor Combustion S.A. I. iniciando recurso por demora contra la D.G.I. persiguiendo la repetición de la suma de m\$<sup>n</sup> 39.823.618 que considera abonados indebidamente en concepto de impuesto a las ventas correspondientes a los años 1960, 1961, 1962, 1963, 1964 y 1965 respecto a su actividad de fabricación e instalación de calderas industriales, etc., demanda que es acogida por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 157/164 y confirmada por la Cámara Federal de la Capital, Sala Contenciosoadministrativo a fs. 782/84. Contra este pronunciamiento se deduce a fs. 188 recurso ordinario de apelación que es concedido a fs. 789 y que resulta procedente por tratarse de un juicio en que la Nación es parte y el valor disputado se ajusta a lo previsto en el art. 24, inc. 6º, apartado a), del decreto-ley 1285/58 modificado por el decreto-ley 17.116.

2º - Que tanto el Tribunal Fiscal como la alzada al admitir la acción fundaron sus

respectivos pronunciamientos en los siguientes argumentos: a) La existencia entre Mellor Combustion S.A. I. y Mellor Godwin S.A. C. de un "conjunto económico" como fuera sostenido por la propia accionante al declarar que ambas sociedades se encontraban vinculadas económicamente o en relación de sujeción económica, por lo cual sostiene que no puede admitirse que ambas empresas realizaran entre sí operaciones de compraventa, sino traspaso de mercaderías entre entes mutuamente complementados; b) La existencia de ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros por parte del aludido conjunto económico, lo que encuadra el caso en el art. 6º inc. a), de la ley 12.143, con el efecto de excluir el gravamen a las ventas cuya repetición se reclama. c) La imposibilidad de atribuir a los elementos que elabora la accionante el carácter de mercaderías, frutos o productos a que alude el art. 1º de la mentada ley de impuesto a las ventas.

3º - Que esta Corte ha tenido oportunidad de declarar "in re"; "Parke Davis y Cía. de Argentina S.A. I. C. s/recurso de apelación" (Rev. La Ley, t. 151, p. 353) (expte. P. 306. XVI) que para la configuración de contrato deben mediar diversidad de partes, posibilidad de deliberación y diferenciación de intereses, por lo que acreditada -como en autos- la relación de sujeción o conjunto económico, pierden eficacia todas las apariencias contractuales con que se han encubierto prestaciones. Porque 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 que constituye su base material impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan.

Por otra parte, la ley aplicable al caso contiene una norma que prevé con claridad este modo operativo, ya que el art. 5º de la ley 12.143, expresa en su segundo párrafo que cuando el responsable del impuesto efectúe sus ventas a o por intermedio de personas o sociedades que económicamente puedan considerarse vinculadas con aquél, en razón del origen de sus capitales o de la dirección efectiva del negocio o del reparto de utilidades, etc., el impuesto será liquidado sobre el mayor precio de venta obtenido, pudiendo la Dirección exigir también su pago en esas otras personas o sociedades y sujetarlas al cumplimiento de todas las disposiciones de la presente ley. Tal vinculación económica se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la totalidad de las operaciones del responsable o de determinada categoría de ellas, sea absorbida por las otras empresas o cuando la casi totalidad de las compras de estas últimas o de determinada categoría de ellas es efectuada a un mismo responsable.

4º - Que debe estimarse acertada, en consecuencia, la posición de la parte actora de sostener que las operaciones realizadas entre Mellor Combustion y Mellor Goodwin -integrantes de un conjunto en el que la segunda sociedad posee el 99% del total del capital de la primera: ver fs. 33 y pericia de fs. 101/6- no configura el hecho imponible previsto por la ley de impuesto a las ventas, ya que las operaciones celebradas entre ambas sólo significan traslado de mercaderías entre sectores formalmente diferenciados. En consecuencia, 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, ya que el tratamiento impositivo no se alterará sea que la construcción de la obra y la instalación la realice una sola de las sociedades reunidas sea que la tarea aparezca distribuida funcionalmente entre dos o más fracciones del conjunto. Resulta pues parcialmente exacto, como dice la reclamante que "las ventas facturadas por mi mandante -o sea Mellor Combustion- a Mellor Goodwin no son tales en el sentido del art. 2º de la ley 12.143, ya que no importan

la transferencia a título oneroso de mercaderías del dominio de una persona de existencia visible o ideal al dominio de otra, pues son ambas una misma y única persona a los fines impositivos.

5° - Que ello sentado, el tribunal rechaza la posición sostenida por la D.G.I. demandada en el presente proceso, al sostener que la finalidad del art. 5° de la ley de Ventas, transcrito en el Considerando 3°), es "un arma legal aplicable sólo para el fisco..." y "no otorgada a los responsables a fin de que, según su conveniencia, la utilicen para no pagar el gravamen". 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 la 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 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. Este, por lo tanto, está habilitado -en términos generales- para invocar la existencia en su beneficio del conjunto económico, sin perjuicio de las particularidades de cada caso, conforme a los principios generales en orden a la oportunidad y buena fe de su articulación.

Aunque es exacto, como se sostuviera "in re" Lagazzio, E.F., s/apelación (L 188. XVI) que la idea del conjunto económico -utilizada por primera vez por el decreto-ley 18.229/43 art. 8°- obedeció al propósito de evitar revalúos ficticios, amortizaciones simuladas y transferencias indebidas, no cabe negar a la recurrente el derecho de alegar la existencia de "conjunto" para encuadrar debidamente los hechos impositivos, so pretexto, como lo pretende el fisco demandado, de que no puede invocar su propia torpeza, derivada del hecho de haberlos expuesto en sucesivas declaraciones impositivas bajo una forma que encubría una realidad jurídica y económica no exteriorizada.

6° - Que si bien el principio "nemo auditur..." no tiene el alcance que en el caso le atribuye el Fisco, debe sí exigirse 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. Ello así, en virtud del principio que surge del art. 959 del Cód. Civil, en su parte final. Consiguientemente es legítimo sostener que la actora también debió acreditar que la existencia de la situación que aquí denuncia para intentar la repetición de tributos pagados en virtud de la ley 12.143 de impuesto a las ventas, fue igualmente exteriorizada a los efectos de realizar los correlativos ajustes en los demás tributos cuya recaudación compete al Estado Nacional. Lo contrario impide la ponderación total de la conducta del reclamante, extremo que resulta imprescindible para descartar todo reproche o incorrección que descalificaría la rectitud y buena fe que son exigibles en el ejercicio de los derechos y acciones en justicia. A estos fines, resulta insuficiente la invocación de la situación que se meritúa sólo respecto al gravamen cuya repetición se pretende, habida cuenta que la accionante presentó durante seis períodos fiscales declaraciones juradas del impuesto a las ventas sin denunciar durante esos años la especial condición que

revestía y ahora invoca, al parecer, con ese solo objeto.

7º - Que a este respecto, siendo misión del juez hacer aplicación del derecho objetivo con independencia de los planteos de las partes (Fallos, t. 282, p. 209; t. 261, p. 193 -Rev. La Ley; t. 118, p. 626-; t. 263, p. 32 -Rev. La Ley, XXVI, p. 1038, sum. 35-, entre otros) cabe establecer -con respecto al fundamento indicado en el Considerando 2º letra b)- que en autos no se da la situación prevista por el párr. 3º, inc. a) del art. 6º de la ley 12.143 que reza: "En el caso de construcción de edificios e inmuebles en general y de ejecución de trabajos sobre muebles o inmuebles de terceros, el que efectúe la construcción o trabajo es responsable por el valor de venta real o presunto de las mercaderías que incorpore a la obra, siempre que sean de su importación u obtenidas mediante un proceso de elaboración, fabricación o manufactura propia anterior a la construcción o reparación misma".

La hipótesis legal no se verifica en autos ya que según la pericia de fs. 104 y vta. los contadores designados por las partes concuerdan en que la materia en litigio responde "a obras realizadas por encargo de terceros". Por otra parte, al contestar los agravios la actora reconoce que "la contratación de las obras y su facturación final a los clientes se efectúa por medio de Mellor Goodwing S.A. C. sociedad vinculada a mi representada quien los instala en los bienes de los adquirentes".

Como se expresara en el disidencia de los doctores Aristóbulo Aráoz de Lamadrid y Julio Oyhanarte en el caso "Colusi y Vitale c. Nación Argentina" (Fallos, t. 243, p. 111 -Rev. La Ley, t. 94, p. 637-, conforme al art. 1º del decreto-ley 24.671/45 (art. 6º inc. a, 3er. párr. de la ley 12.143, t. o. en 1952) el locador de obra que aporta la materia prima principal está sometido, sin limitación ni restricción alguna, al impuesto a las ventas, con excepción de los supuestos que establece el art. 4º in fine del mentado decreto-ley. Y no cabe duda que los supuestos excepcionales que taxativa y expresamente enumera dicho precepto legal son: a) la construcción de edificios o inmuebles en general; b) la reparación, esto es la ejecución de trabajos sobre inmuebles de terceros; c) la reparación o ejecución sobre muebles de terceros. En consecuencia expresa allí: "resulta excluida, pues, de manera obviamente deliberada la construcción de muebles para terceros".

Ello implica que el caso de autos queda abarcado por la imposición sin las excepciones mentadas.

8º - Que con respecto al argumento contenido en el inc. c) del 2º considerando, la interpretación que se asigna al concepto de "mercadería" tampoco resulta aceptable, ya que significa tanto como hacer caso omiso o prescindir del art. 2º de la ley del gravamen, que precisa el verdadero concepto de venta a los efectos del impuesto y subsume en él la transferencia a título oneroso de una mercadería, fruto o producto del dominio de una persona, de existencia visible o ideal -entre ellas el locador de obra que suministra la materia prima principal- al dominio de otra.

La tesis sostenida por la jurisprudencia dominante parece olvidar dicha equiparación, que data del decreto 24.671 del 10 de Octubre de 1945 y que tuvo la única finalidad de precisar la procedencia de la imposición en supuestos como el de autos. En tal sentido, en la exposición de motivos del proyecto elaborado por el Ministerio de Hacienda se expresó que "no se justificaría que la ley creara diferencias entre el productor que fabrica por propia iniciativa en vista del posible comprador y el productor que aguarda el encargo del cliente, ya que uno y otro operan con igual organización industrial, contemplan iguales factores de producción y suman los mismos valores de costos y utilidad para formar el precio de la mercadería". Este es precisamente el problema replanteado en autos, que así

reproduce la situación resuelta en 1945 por dicha norma interpretativa.

La misma traduce una aplicación concreta del principio de la realidad económica, ya que cuando se atribuye a un acto una denominación que no responda a su esencia jurídica, es ésta la que debe prevalecer para su encuadramiento fiscal, conforme a viejas reglas de hermenéutica que ya se encuentran receptadas en la propia ley civil (art. 1326 y nota 1493). Va de suyo que la situación de base del impuesto que se trata se completa con la atribución subjetiva del art. 6º de la propia ley, al enumerar los responsables directos y precisar en el inc. a) a "productores e industriales" (Conf. lo resuelto por esta Corte "in re". "Aebi Hnos. S.R.L.", el 26/7/97 -Rev. La Ley, t. 151, p. 503-). Queda entendido entonces que resultan ajenos al campo de la imposición o no alcanzados por el impuesto los procesos artesanales especialmente mencionados en el art. 28 de la reglamentación (t. o. en 1960), como así también "aquellas otras actividades que por ajustarse a las características y condiciones generales enunciadas en los incisos que anteceden fuesen declaradas incluidas en este artículo por resolución del organismo de aplicación de este impuesto" (art. citado, inc. f)). Congruente con ello, la resolución 744 del 21-11-61 de la D.G.I. declaró fuera del campo de imposición la elaboración por encargo de terceros de clisés empleados en las artes gráficas, (fotograbado, fotocromía y litografía), precisamente por tratarse de trabajos de artesanía. Esta situación, obviamente, tampoco se da en la especie, habida cuenta de la naturaleza industrial de los procesos desarrollados por la accionante.

9º - Que tampoco es óbice a lo antes expresado en el art. 2º, punto 3 del decreto-ley 18.032/68, en cuanto define el carácter de mercadería de propia producción y señala que el mismo "subsiste a los fines del impuesto, aun cuando los procesos respectivos se realicen por cuenta de terceros o los productos obtenidos tuvieren características especiales establecidas por el cliente que realiza el pedido y aunque tales bienes fueren utilizables sólo para quienes los hubieren encargado". Ello porque su carácter aclaratorio resulta indudable, por encima de la literalidad, si se tiene en cuenta lo establecido, según se vio, por el decreto 24.651/45 y los términos del mensaje que acompañó dicho decreto 18.032, en cuanto señala que "además se ha procurado dar más precisión a ciertas normas a fin de evitar la posibilidad de diferentes interpretaciones que desvirtúan el objetivo de la ley", con obvia referencia a la materia de que se trata. Por otra parte, la expresión "modifícase el art. 6º" que encabeza el apartado 3 del nombrado art 2º no puede ser interpretada en un mero alcance gramatical o de lógica formal ya que este tribunal postula como exigencia inexcusable del adecuado servicio de la justicia, que garantiza el art. 18 de la Constitución Nacional, la necesidad de que sus pronunciamientos sean derivación razonada del derecho vigente y no se aparten de la verdad jurídica objetiva (Fallos, t. 236, p. 27; t. 238, p. 550 -Rev. La Ley, t. 881, p. 92; t. 89, p. 412-; t. 252, p. 459 -Rev. La Ley, t. 122, p. 904- entre muchos otros).

10. - Que igualmente no empece el criterio que sienta este pronunciamiento lo dispuesto por el art. 3º del decreto-ley 18.236/69, en cuanto señala que "lo dispuesto en el punto 3 y en el inc. d), del punto 6 del art. 2º del decreto-ley 18.032/68 no se aplicará a las obras o trabajos contratados con anterioridad al 1º de enero de 1969" toda vez que el verdadero sentido y alcance de dicha norma no está sino referido a las disposiciones verdaderamente modificatorias contenidas en los puntos señalados y no se propone crear una excepción con carácter retroactivo a dicha fecha. Esto es claro si se ponderan los términos del mensaje que acompañó dicho decreto-ley, en cuanto explicita que "el art. 3º tiene por finalidad aclarar un aspecto no contemplado en el decreto-ley 18032/68 al modificar los arts. 9º y 10 con el objeto de gravar obras y trabajos que anteriormente no se encontraban sujetos al pago del tributo", esto es a supuestos diferentes de los previstos en el

tercer párrafo del inc. a) del art. 6° de de la ley del gravamen, de acuerdo con la redacción dada al mismo por el mencionado punto 3.

11. - Que finalmente, la repetición de autos tampoco procede en razón que el accionante no ha acreditado un presupuesto básico de su acción. El derecho de repetición tiene su fundamento legal en la ley civil (arts. 784 y sigts. Cód. Civil) y es unánimemente conceptuado como un supuesto particular del enriquecimiento sin causa (Fallos, t. 190, p. 397 -Rev. La Ley, t. 23, p. 880-), que en el último análisis encierra la idea del daño experimentado en un acervo y el correlativo aumento en otro patrimonio, desplazamiento sin derecho que genera la pretensión de restablecer la equivalencia perdida o el equilibrio alterado. El fundamento jurídico de la restitución es la expresión de una norma ética. Si bien tanto el error de hecho como el de derecho autorizan la repetición, el deber de restituir nace de la circunstancia de haber hecho suyo el objeto el -accipiens-, sin que medie causa. De la prueba rendida en estos autos no se advierte que la empresa demostrara haber cumplido el elemental recaudo de procedibilidad que implica la acreditación, no sólo del aumento o enriquecimiento del patrimonio del obligado a la restitución, a que limitara su prueba sino del correspondiente y proporcional empobrecimiento del actor (art. 377, Cód. Procesal; art. 89, ley 11.683) que no es inferible en este supuesto del solo hecho en los pagos como en el caso de un particular y por su única virtud, máxime ante la negativa general de fs. 42 (Fallos, t. 186, ps. 64 y 316 -Rev. La Ley, t. 17, p. 661; t. 18, p. 225-, entre otros). Tanto la doctrina como la jurisprudencia están contestes en que ambos extremos y no sólo el enriquecimiento y la falta de causa son condiciones indispensables para la existencia del derecho a repetir, por lo cual la ausencia de empobrecimiento en el accionante o su falta de acreditación y cuantía implican descartar el interés legítimo para accionar en justicia reclamando la devolución íntegra de las sumas ingresadas por pagos de tributos que se impugnen. Así lo decidió la Corte en el caso "Cabanillas Orfilio c. Gobierno nacional", registrado en el Libro de Copias de Sentencias de esta Corte, núm. 65, pero no inserta en la colección de Fallos, donde dejóse establecido que el actor demandante contra la Nación fundado en el enriquecimiento sin causa tiene a su cargo la prueba del enriquecimiento, del empobrecimiento y de la relación causal entre ambos extremos.

En autos la sociedad comercial actora trata de repetir un impuesto que por su naturaleza es trasladable, lo que torna viable el razonamiento que informa soluciones de otros ordenamientos en los cuales sólo se autoriza la repetición cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva, en tanto, si quien demanda por repetición obtiene sentencia favorable y antes trasladó el impuesto al precio de la mercadería vendida, habría cobrado dos veces, criterio que reposa en una clara regla ético jurídica, conforme a la cual la repetición de un impuesto no puede sino depender de la indispensable prueba del real perjuicio sufrido, por las razones que se han mencionado precedentemente, toda vez que su traslación hacia terceros no depende en definitiva sino de las condiciones del mercado, lo cual, tratándose de indiscutible cuestión de hecho y prueba, debió estar en el caso, a cargo del accionante. La determinación de las condiciones de la pretensión procesal constituye irrenunciable tarea de los jueces ya que el esclarecimiento del hecho controvertido es el que permite ponderar el interés que fundamentan las acciones y, como queda visto, no corresponde sostener que medie enriquecimiento indebido del fisco por el simple hecho de acreditar el desembolso del tributo, ya que el contribuyente actor debió demostrar que ese pago ha representado para sí un detrimento patrimonial concreto y asimismo, la medida de éste. En este sentido, la Corte rectifica pronunciamientos anteriores (Fallos, t. 101, p. 8; t. 168, p. 226; t. 170, p. 158; t. 191, p. 35; t. 183, p. 160 -Rev. La Ley, t. 25, p. 142; t. 14, p. 68-, entre otros y especialmente el fallado el 15 de setiembre de 1865, "Domingo Mendoza y Hnos. c. Provincia de San Luis" donde el tribunal, integrado por Francisco de las Carreras, Salvador María del

Carril, José Barros Pazos, J. B. Gorostiaga y Bernardo de Irigoyen, al referirse a la devolución de lo pagado en virtud del art. 18 de la Ley General de Impuestos de la Provincia de San Luis del 7 de julio de 1862 expresó: "1° - Que aun cuando la casa de Domingo Mendoza y Hnos., que ejercía el negocio de compra de frutos del país en la Provincia de San Luis sea quien haya pagado los derechos sobre los productos exportados por ella; sin embargo son los productores en realidad sobre quienes ha recaído el impuesto, porque los compradores han debido deducir su valor del precio del producto, disminuyéndolo proporcionalmente al importe de los derechos que tenían que satisfacer. Que así la cantidad de dinero cuya restitución solicitan los demandantes viene a ser la misma que se supone que ellos pagaron de menos al productor o dueño primitivo de los frutos, presentándose en consecuencia esta reclamación ante la Corte destituida de todas las consideraciones de equidad que pudieran recomendarla".

A todo ello debe añadirse que la interpretación de la ley impositiva debe respetar los propósitos generales, de orden económico financiero y de promoción de la comunidad, tenidos en cuenta al crear el impuesto (Fallos, t. 267, p. 247 -Rev. La Ley, t. 126, p. 582-) por lo cual "las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención de legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan. Fuera de tales supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas (Fallos, t. 271, p. 338, sus citas y otros; t. 277, p. 334 -Rev. La Ley, t. 142, p. 193-).

Conforme al criterio de Fallos, t. 263, p. 453 (Rev. La Ley, t. 123, p. 957), la interpretación judicial no ha de practicarse en forma que se agote con la consideración indeliberada de su letra, sino establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso, por medio de una sistemática, razonable y discreta hermenéutica, que responda a su espíritu y observe y precise la voluntad del legislador, en la común tarea de éste con los jueces en la búsqueda de las soluciones justas y adecuadas para la adjudicación de los derechos de sus conciudadanos (Fallos, t. 249, p. 37 -Rev. La Ley, t. 104, p. 29-, y otros). Ello porque "la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan (Fallos, t. 265, p. 256 -Rev. La Ley, t. 124, p. 256-), como asimismo, que dicha interpretación comprende no sólo la pertinente armonización de sus preceptos, sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico (Fallos, t. 271, p. 7; t. 258, p. 75 -Rev. La Ley, t. 131, p. 773, t. 116, p. 13-), doctrina que es aplicable también en los supuestos en que el régimen jurídico pertinente está organizado en más de una ley formal (Fallos, t. 263, p. 63 -Rev. La Ley, t. 122, p. 945-)". En el caso "Ultramar Petrolera Financiera s. apelación" (Fallos, t. 263, p. 453 cit.) se expresó que "el tribunal estima necesario agregar que comparte la creencia de que es requisito de una economía de expansión exitosa el completo y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Y si esto es así respecto de las obligaciones impositivas en que media exacción patrimonial indudable, aunque lícita -doctrina de Fallos, t. 256, p. 551 (Rev. La Ley, t. 114, p. 68) y otros- resulta imprescindible ponderarlo cuando la pretensión persigue la repetición de impuestos -con eventual desequilibrio fiscal sin esclarecer en el debido proceso los indispensables supuestos de hecho que determinen el derecho y los mismos límites de la restitución, máxime en circunstancias en que resulta imperativa la reconstrucción nacional.

Por ello y lo dictaminado a fs. 202 por el procurador general en cuanto a la procedencia del recurso, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Costas por su orden.

Miguel A. Bercaitz. - Agustín Díaz Bialek. - Manuel Aráuz Castex. - Ernesto A. Corvalán Nanclares. - Héctor Masnatta.



