
SUMARIOS:

1. Si la objeción del a quo fundada en que el peritaje contable no precisó cómo estaban conformadas las utilidades acumuladas que fueron distribuidas, evidencia un examen fragmentario del material probatorio incorporado a la causa, e inadecuado a la luz de la recta inteligencia que corresponde atribuir a la norma que otorgaba el beneficio --art. 20 inc f) de la ley de impuesto a las ganancias (Adla, XXXIV-A, 66)-- corresponde declarar procedente el recurso extraordinario. Ello, toda vez que no cabe prescindir de la ponderación de las sumas pagadas en concepto de impuesto a las ganancias en ejercicios anteriores para decidir la procedencia del beneficio solicitado, y de determinar el importe por el que habrá de ser admitido.
2. En virtud de la derogación dispuesta por el art. 1º punto 43 del dec. 830/78 (Adla, XXXVIII-B, 1507) y dado que tampoco resulta del texto legal una restricción de tal naturaleza, cabe entender que los dividendos que correspondiesen a utilidades impositivas cuya percepción da lugar al beneficio previsto en el inc. f) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias (Adla, XXXIV-A, 66) pueden responder a utilidades de ejercicios anteriores, que las sociedades de las que provienen hayan dispuesto acumular.
3. El beneficio dispuesto por el inc. f) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias (Adla, XXXIV-A, 66) debe entenderse como una devolución que, en determinadas condiciones, debería efectuar la Dirección General Impositiva. Ello implica, esencialmente, que corresponde abonar al beneficiario el 33 % de los montos percibidos por éste en concepto de dividendos, en una medida que no puede superar la magnitud real del impuesto a las ganancias pagado al Fisco nacional por la sociedad de la que aquéllos provienen.
4. Resulta exigible al demandante la prueba del pago del 33 % de los montos percibidos en concepto de dividendos ya que su pretensión consiste en hacer efectiva la obligación de restituir que el inc. f) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias (Adla, XXXIV-A, 66) impone al organismo recaudador sin que la existencia de utilidades presuponga necesariamente su efectivo pago.
5. La exégesis de las leyes fiscales debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que lo informan, con miras a determinar la voluntad legislativa.
6. Si se encuentra controvertida la inteligencia de una norma de carácter federal --art. 20 inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias (Adla, XXXIV-A, 66)--, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en ella, corresponde hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto.
7. Si la ponderación de los agravios referentes a la valoración de determinados extremos fácticos de la causa se presenta inescindiblemente unida a la interpretación del art. 20 inc. f) de la ley de impuesto a las ganancias (Adla,

XXXIV-A, 66), corresponde que la Corte examine los agravios con la amplitud que exige la garantía de defensa en juicio.

8. La interpretación de las leyes fiscales debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que lo informan, con miras a determinar la voluntad legislativa.
9. Es procedente el recurso extraordinario si se encuentra controvertida la inteligencia del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho fundado en ella.

TEXTO COMPLETO:

Buenos Aires, agosto 20 de 1996.

Considerando: 1. Que la sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de la instancia anterior que había admitido la demanda formulada por la actora, tendiente a obtener el cobro de distintas sumas de dinero con sustento en lo establecido por el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias --texto anterior a la modificación dispuesta por la ley 23.658-- por dividendos percibidos en el año 1988, con excepción de los provenientes de la empresa Sucesora S.A. cuya distribución fue dispuesta por la asamblea celebrada el 28 de diciembre de ese año.

2. Que para rechazar en este aspecto la pretensión de la fundación demandante, sostuvo que el beneficio establecido por la citada norma exigía para su procedencia la demostración de que la sociedad anónima de la que provenían los dividendos hubiese pagado "formal y efectivamente" el impuesto por las ganancias relacionadas con aquéllos. Afirmó que dicha carga probatoria incumbe a la actora, y que en el caso no había sido cumplida, pues de las constancias agregadas a la causa no "es posible establecer fehacientemente si sobre las utilidades distribuidas en la Asamblea del 28/12/88 se ha tributado realmente el gravamen, o bien, cuál ha sido el montante de impuesto ingresado --según se aduce-- por la sociedad con relación a los dividendos percibidos por la Fundación". En tal sentido, negó que existiese una presunción del pago del tributo por los dividendos percibidos pues, debido a los ajustes que deben realizarse en el balance comercial para conformar el balance impositivo, puede resultar la inexistencia de obligación fiscal a satisfacer aun cuando el resultado del primero fuese positivo.

3. Que contra dicho pronunciamiento la actora interpuso recurso extraordinario, que fue concedido en cuanto a la interpretación del art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias y denegado con respecto a la arbitrariedad. Tal denegación parcial motivó el planteo de la queja que corre agregada por cuerda.

4. Que la actora se agravia de la decisión recaída en cuanto le impone la carga de probar el pago del impuesto a las ganancias por los dividendos percibidos, por cuanto --según sostiene-- el legislador --quien no podría ignorar la diferencia entre la ganancia comercial y la sujeta al impuesto-- optó por un criterio presuntivo y fijo --consistente en la devolución del 33 % del dividendo puesto a disposición de la entidad de bien público-- fundado en razones prácticas, cuyo acierto o error no corresponde examinar al Poder Judicial. Sin perjuicio de ello, afirma que la sentencia ha prescindido de las pruebas reunidas en autos que acreditan el pago del tributo por tales dividendos; manifiesta además que el Fisco nacional, al contestar la demanda, expresó que no se había pagado el impuesto a las ganancias

por el ejercicio cerrado el 31 de octubre de 1988 --que arrojó quebranto-- pero no negó que se hubiera abonado el gravamen por los períodos anteriores.

5. Que el recurso extraordinario resulta procedente --incluso en el aspecto en que fue denegado por el a quo y que motivó el planteo de la pertinente queja-- pues se encuentra controvertida la inteligencia de una norma de carácter federal --como lo es el art. 20, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias-- y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en ella. Además, en el caso, la ponderación de los agravios referentes a la valoración de determinados extremos fácticos de la causa se presenta inescindiblemente unida a tal cuestión interpretativa, por lo que corresponde que la Corte examine los agravios con la amplitud que exige la garantía de la defensa en juicio (Fallos: 312: 2407; 313:664; 314:629; 315:411).

6. Que resulta relevante señalar que el dec. 830/78, del 13 de abril de 1978, en su art. 1º, punto 43, derogó el art. 26 del reglamento de la ley del impuesto a las ganancias entonces vigente --dec. 2126/74-- que limitaba el beneficio a los dividendos que correspondiesen a "utilidades impositivas del ejercicio". En virtud de tal derogación --y dado que tampoco resulta del texto legal una restricción de tal naturaleza-- cabe entender que los dividendos cuya percepción da lugar al beneficio pueden responder a utilidades de ejercicios anteriores, que las sociedades de las que provienen hayan dispuesto acumular.

7. Que, por otra parte, debe ponderarse que el inc. f) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias --texto anterior a la modificación dispuesta por la ley 23.658-- definía al beneficio sobre el que versa este pleito como una devolución que, en determinadas condiciones, debería efectuar la Dirección General Impositiva. Tal definición legislativa implica esencialmente que corresponde abonar al beneficiario el 33 % de los montos percibidos por éste en concepto de dividendos, en una medida que no puede superar la magnitud real del impuesto a las ganancias pagado al Fisco nacional para la sociedad de la que aquéllos provienen.

8. Que asimismo, se deriva de tal definición legal que resulta exigible al demandante la prueba del pago a que se ha hecho referencia ya que, precisamente, su pretensión consiste, en definitiva, en hacer efectiva la obligación de restituir que la ley impone al organismo recaudador, sin que la existencia de utilidades presuponga necesariamente el efectivo pago del tributo. Por lo demás, es necesario que se demuestre la cuantía de lo abonado pues --según ha sido establecido en el considerando que antecede-- la prerrogativa legal sólo procede hasta la concurrencia de tal importe. En efecto, por encima de él no podría operar el beneficio, pues supondría una sinrazón obligar al Fisco nacional a devolver lo que nunca ha percibido.

9. Que tal conclusión se ajusta a reiterada doctrina de esta Corte según la cual la exégesis de las leyes fiscales debe efectuarse mediante una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que lo informan, con miras a determinar la voluntad legislativa (Fallos: 307:412, 871, entre otros).

10. Que, sentado lo que antecede, cabe señalar que en las actuaciones administrativas agregadas obran los balances comerciales de Sucesores S.A. correspondientes al ejercicio anual cerrado el 30 de junio de 1988 y al posterior cerrado el 31 de octubre del mismo año. Si bien este último arroja un quebranto, da cuenta de la existencia de utilidades acumuladas durante los ejercicios anteriores, cuya distribución parcial fue dispuesta por la asamblea celebrada el 28

de diciembre de ese año. Asimismo, se encuentran incorporadas a tales actuaciones las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de la sociedad Sucesores S.A. del período fiscal 1988.

11. Que del peritaje contable (confr. fs. 141/141 vta.) surge que Sucesores S.A. -- sociedad de la que la fundación actora es titular del 99,995 % de sus acciones-- pagó al Fisco nacional en concepto de impuesto a las ganancias por los ejercicios cerrados el 30 de junio de 1982, 1987 y 1988, los importes de AA 1.053.799,29; 1.364.207,24 y 2.018.554,56, respectivamente (actualizados al mes de diciembre de 1988).

12. Que, en tales condiciones, la objeción del a quo, fundada en que el peritaje contable no precisa cómo estaban conformadas las utilidades acumuladas que fueron distribuidas --que lo llevó a sostener que no es posible determinar fehacientemente si se ha tributado realmente el gravamen con relación a los dividendos percibidos por la fundación-- evidencia un examen fragmentario del material probatorio incorporado a la causa, e inadecuado a la luz de la recta inteligencia que corresponde atribuir a la norma que otorgaba el beneficio, pues dada la acumulación de utilidades que ha sido demostrada y admitida, no cabe prescindir de la ponderación de las sumas pagadas en concepto de impuesto a las ganancias en ejercicios anteriores --con la detracción de la cantidad por la que se hizo lugar al reclamo referente a los dividendos votados en la asamblea del 23 de septiembre de 1988-- a efectos de decidir la procedencia del beneficio solicitado y de determinar el importe por el que habrá de ser admitido.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario, se hace lugar a la queja y se revoca la sentencia apelada, debiendo volver los autos al tribunal a quo a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo resuelto. Costas por su orden en razón de que los agravios del apelante han sido acogidos sólo parcialmente. Agréguese la queja al principal, reintégrese el depósito. -- Julio S. Nazareno. -- Eduardo Moliné O'Connor.--Adolfo R. Vázquez. -- Carlos S. Fayt. -- Augusto C. Belluscio. -- Antonio Boggiano. -- Enrique S. Petracchi. -- Guillermo A. F. López.