

PARTE/S: Roque Vassalli SA c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa - repetición de impuestos-
TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac.
SALA: -
FECHA: 13/05/1982

Buenos Aires, 13 de mayo de 1982

VISTOS LOS AUTOS:

"Roque Vasalli SA c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa - repetición de impuestos".

CONSIDERANDO:

1. Que la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó la sentencia de primera instancia que hizo lugar a la demanda deducida contra la DGI, tendiente a obtener la devolución de la suma de \$ 12.197.055, abonada por Roque Vasalli SA, en virtud de haberse admitido como gasto deducible el monto que esta empresa pagó en calidad de rescate para lograr la liberación de su presidente que fuera sometido a un secuestro extorsivo, bajo amenaza de muerte.

2. Que contra dicho fallo, el organismo fiscal interpuso recurso extraordinario -concedido por el a quo-, el que es procedente en su formulación, de acuerdo con los fundamentos del dictamen del Sr. procurador general, al que cabe remitirse por razones de brevedad.

3. Que el punto controvertido se reduce a resolver si es deducible de la renta bruta, para la determinación del impuesto a las ganancias, el pago efectuado por la actora -cuya existencia ha sido admitida en la causa, lo mismo que el acaecimiento extraordinario que le dio origen- para lograr la liberación del miembro del directorio de la empresa que fue víctima del secuestro referido.

El tribunal a quo se pronunció afirmativamente, encuadrando el caso en el supuesto contemplado por el art. 88, inc. c) de la ley 20628, que admite deducir de las ganancias las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor, considerando que la enumeración de hechos que contiene dicha norma no es taxativa y, por tanto, comprende otros de naturaleza humana y física que, como el ocurrido, tiene carácter fortuito, conforme al art. 514 del CC.

En esos términos, lo resuelto importó modificar el fundamento del fallo de la instancia anterior en cuanto había ubicado el tema dentro de las deducciones establecidas por el art. 93, inc. g) de la ley citada, pese a que la actora invocó, además, lo dispuesto por los arts. 17, 86 y 88, inc. c).

4. Que a los fines de hallar la solución del caso planteado, conviene señalar que el texto de la ley 20628 que corresponde interpretar es el que se encontraba vigente en el año 1974, es decir, anterior a la reforma introducida por la ley 21286.

5. Que más que efectuar un análisis de las normas en cuestión, para interpretarlas interesa conocer, previamente, la naturaleza del tributo a través de su estructura general.

Su ámbito de aplicación -con arreglo a lo establecido por los arts. 1 y 2 de la ley 20628- se extiende "a todas las ganancias derivadas de fuente argentina" y éstas eran "los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no" y "las provenientes de juegos de azar, de apuestas, concursos o competencias deportivas, artísticas o de cualquier otra naturaleza, cuando no estén alcanzadas por la Ley del Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos" (la ley aludida es la 20630 que grava los premios ganados en loterías, quinielas, rifas y en los concursos de pronósticos deportivos). Quedaban igualmente excluidos de los alcances del tributo los incrementos patrimoniales logrados a título gratuito, materia propia de la ley 20632.

De lo expuesto se desprende que el concepto de ganancia era suficientemente amplio para quedar comprendido en él cualquier acrecentamiento patrimonial. La circunstancia de que al efectuar la ley una enunciación general, sin que se limita a emplear la palabra "renta" y sí la de "enriquecimiento", basta, aun cuando faltaran otras disposiciones complementarias que permitieran distinguir el carácter de los ingresos computables en la determinación del tributo, para colocar a éste dentro de la teoría denominada del "rédito ingreso", del "incremento patrimonial neto" o del "balance", por oposición a la teoría clásica de la renta reconocida también como de la "fuente" o de la "renta producto".

La primera de estas teorías considera renta a todo acrecentamiento de capital producido en un tiempo determinado, más los consumos del período, sin interesar la naturaleza de los ingresos, entre los cuales se hallan, incluso, las plusvalías de capital.

La ley 20628 se apartó de la primitiva ley 11682, en cuanto no mantuvo el principio del "rédito producto" con sus rasgos peculiares de periodicidad, permanencia de la fuente y explotación de ésta, como lo había reconocido esta Corte (Fallos: 182:417). El texto originario gravaba, pues, la renta y no los enriquecimientos de capital y ello ocurría una vez

hechas las deducciones productoras de aquélla. Reformas posteriores introdujeron como rédito imponible diversos beneficios que para el concepto tradicional eran de capital. Así también lo reconoció el Tribunal (Fallos: 232:644 y 243:204).

En definitiva, el texto legal analizado -vigente hasta el 7/4/1976 en que se publicó la ley 21286- aparece adscrito a la teoría del "rédito ingreso", o sea, que el tributo alcanza a toda clase de ganancias o enriquecimientos.

En lo que respecta a la determinación de la ganancias neta, no obstante que el art. 17 de la ley establecía, con carácter general, que era la resultante de deducir de la ganancia bruta "los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente", la verdad es que analizadas las deducciones en el texto legal, se observa que no siempre reunían las características enunciadas.

6. Que en el sentido expuesto, pueden señalarse dos excepciones que no constituían "gastos necesarios" sino pérdidas del capital fuente. Las deducciones aludidas se hallaban contempladas en el art. 88, incs. c) y d). El primero admitía la detracción de "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones". El inc. d) se refería a "las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones".

De estas normas interesa el caso planteado en la primera, pues en ella se ha basado el a quo para admitir la deducción del importe abonado por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro extorsivo a que fuera sometido.

7. Que, si bien es cierto, a partir de la ley 11586 sobre impuestos a los réditos y su continuadora la ley 11682, en sus distintos textos ordenados, siempre se aceptó como una excepción la posibilidad de deducir de la renta bruta las pérdidas extraordinarias originadas por caso fortuito o fuerza mayor que incidiesen sobre los bienes fuente de aquélla, bajo el régimen de la ley 20628 estas deducciones resultaban más compatibles con la estructura general de la ley por caracterizar a ésta un concepto amplio de renta, comprensivo, incluso -como se ha dicho-, de plusvalías de capital, que no se avenía con el tradicional. Se explica, entonces, que se contemplaran situaciones de perjuicio o mermas en bienes productores de ganancias entre las deducciones admisibles, como las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor, por delitos de los empleados, por desuso de bienes, etc.

Además, según se ha expresado, la ley no mantuvo un criterio riguroso -particularmente en las ganancias de la 3ª categoría- en cuanto al carácter "necesario" de los gastos, como ocurría con la ley 11682, sino a través de la finalidad económica de los mismos.

8. Que cuando la ley 20628 se refería a "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", no debe entenderse esta última expresión limitada a los objetos materiales -bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, productos acabados, etc.). Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art. 11 de la ley 11683 (doctrina de "Ika Renault SAICYF s/recurso de apelación" del 25/2/1982, consid. 6º), quedan igualmente comprendidos en el concepto de "bien" los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana.

Por lo demás, cuando la norma que se analiza menciona expresamente "a los bienes que producen ganancias", la determinación de éstos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial; y en él los factores de producción son: el elemento material (capital: fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros).

De la conjunción de estos elementos fluye la renta. De ahí, que no deba decirse que sólo tiene origen en el capital materializado en los inmuebles, maquinarias, etc., sino también en la parte del mismo relacionada con la organización de la producción; dentro de ésta, las funciones directivas y de ejecución se caracterizan por la importancia que revisten. Mediante su acción sobre los recursos industriales o comerciales se logran las ganancias o beneficios.

Si de acuerdo con la ley son deducibles "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", y entre éstos -en sentido económico- se insertan los originados en factores humanos de producción, no parece dudoso que la suma pagada por la actora para rescatar a su presidente del secuestro a que fue sometido pudo ser detrída de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto.

9. Que no obstante que la cuestión relativa al encuadramiento del hecho delictuoso en la figura jurídica del caso fortuito o fuerza mayor, es por su naturaleza extraña al recurso extraordinario del art. 14 de la ley 48, frente a la reiterada invocación por el recurrente de la nota del art. 514 del CC debe puntualizarse que del propio articulado de esta ley se desprende que los hechos de terceros, inclusive los delictuosos, son susceptibles de constituir fuerza mayor (ver arts. 1517, 1528, 1529 y 2237 del CC), criterio que corresponde tener en cuenta cuando se trata de la aplicación del art. 88, inc. c) de la ley 20628, interpretado conforme el 2º párr. del art. 11 de la ley 11683 (ver asimismo doctrina de Fallos: 301:970).

En mérito de lo expuesto, se confirma la sentencia apelada. Costas en el orden causado, atento la naturaleza de la cuestión debatida.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Adolfo R. Gabrielli - P. Guastavino - César Black - Carlos A. Renom

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte:

La Cámara Federal de Rosario, Prov. de Santa Fe, confirmó el pronunciamiento de primera instancia que hacía lugar a la demanda que por repetición de impuestos iniciara la actora contra la DGI. Contra dicho fallo la demandada interpuso recurso extraordinario a fs. 135/139, el cual fue concedido a fs. 140.

Estimo que el recurso es formalmente procedente, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la inteligencia que le asignan los jueces a disposiciones de carácter federal contenidas en las leyes 11683 y 20628.

En cuanto al fondo del asunto, el Estado nacional (DGI), actúa por medio de apoderado especial en esta instancia, por lo cual solicito a VE me exima de dictaminar.

Buenos Aires, 8 de setiembre de 1980

Mario J. López

Cita digital: EOLJU130591A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.