

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte:

I

A fs. 46/53 la Asociación de Socios Argentinos de la Organización de la Televisión Iberoamericana (ASAOTI, en adelante) demandó al Estado Nacional (DGI) por repetición del impuesto a las ganancias retenido por los pagos girados a la Organización de la Televisión Iberoamericana (OTI, de aquí en más) en concepto de pago de derechos de transmisión televisiva de los Juegos Olímpicos de Barcelona de 1992, al sostener que la operación no está alcanzada por el art. 13, inc. c) de la ley del gravamen.

Dijo que el Estado español (lugar de celebración de los juegos), junto con el Comité Olímpico Internacional (COI), organizaron la competencia y contrataron su transmisión televisiva con terceros interesados, entre ellos, la OTI, entidad no lucrativa con sede en México, conformada por canales abiertos de televisión de diversos países y que se desempeña como mandataria de éstos.

Sostuvo que la ASAOTI es, a su vez, una organización sin fin de lucro, con funciones meramente instrumentales, en tanto agrupa a los socios argentinos de la OTI, con el fin de reducir los costos que implicaba la actuación directa e individual ante ésta y, por ello, si bien convino con aquélla los derechos de transmisión, no efectuó una operación comercial puesto que la suma que remitió al exterior no importó el pago de un precio sino una parte proporcional de los gastos totales generados por la transmisión de la competencia, sin que existiera connotación de lucro alguna. Conforme sus normas, la OTI adquiere los derechos de transmisión como mandataria de sus asociados y reparte los costos en forma proporcional entre ellos, según ciertos parámetros macroeco-

nómicos que indican la potencialidad de cada país.

Señaló que la norma del inc. c) del art. 13 referido, grava la hipótesis de compra de señales en el exterior para su explotación comercial en territorio nacional, supuesto que, por las características que describe, no se realizó en lo que a ella respecta. La ley parte de la existencia de una ganancia -que en el caso, a su criterio, no hay- para presumir, sin admitir prueba en contrario, que el 50% de la misma es de fuente argentina y, por ende, resulta susceptible de gravamen.

Indicó que la utilidad que podría reportar económicamente la televisación existe -más allá de su carácter aleatorio-, pero sólo para los canales locales que retransmiten la señal, con los ingresos provenientes de la publicidad, mas no para la OTI ni para ella, que no obtienen ganancia de fuente argentina alguna, ni directa ni indirecta. Adujo que la realidad económica indica que el pago de la suma reclamada a título de gravamen implica un aumento en la cuota de participación que corresponde a la República Argentina en el prorrateo de los gastos de la OTI.

A todo evento, planteó la inconstitucionalidad del gravamen retenido, al expresar que resulta contrario al derecho de propiedad y al principio de igualdad, porque se cobra un tributo sin que exista ganancia alguna.

## II

A fs. 116/117, el Fisco Nacional solicitó el rechazo de la demanda, al contradecir la interpretación dada por la actora al art. 13, inc. c) de la ley del Impuesto a las Ganancias. Afirmó que éste debe relacionarse con los arts. 1° y 5° de la misma ley, de lo que resulta que el pago realizado a la OTI de México por la de Argentina, se encuentra alcanzado por el gravamen, conforme con el art. 91 de la ley, en la

## *Procuración General de la Nación*

medida de la presunción del art. 13.

Expresó -en lo sustancial- que los contratos que celebra la OTI poseen un claro contenido económico ya que, mediante ellos, adquiere los derechos de transmisión que cede a sus socios, a cambio del prorrateo de gastos, conforme el “convenio de distribución de costos”.

### III

A fs. 186/187, la señora jueza de primera instancia rechazó la demanda, con fundamento en que el hecho imponible definido por los arts. 1, 5 y 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se ha configurado en la especie, pues existe un precio pagado por la OTI a los organizadores de los Juegos Olímpicos referidos, obrando por cuenta y orden de sus socios argentinos -mediante ASAOTI-, sin que resulte óbice la naturaleza de la justa deportiva ni la ausencia de fines de lucro en la OTI y en la actora. Por ello, al darse el supuesto del art. 13 de la ley, dichas ganancias están gravadas conforme su art. 91.

Por último, rechazó el planteo de inconstitucionalidad de las normas efectuado por la actora, al afirmar que debió expresar clara y concretamente el interés que se posee en dicha declaración y la incompatibilidad que dice existir entre la norma cuestionada y la Constitución Nacional, requisitos no cumplidos en autos, donde sólo se limitó a una breve referencia a la cuestión de fondo.

### IV

La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a fs. 264/266, revocó el pronunciamiento de la instancia anterior e hizo lugar a la repetición. Para así decidir, tomó en consideración la ausen-

cia de finalidad lucrativa en la OTI de México y que la suma remitida desde el país sólo cubre la parte del costo asignada a la actora, sin generar utilidad alguna.

Sostuvo que la presunción del art. 13 de la ley del gravamen, al tener carácter absoluto, no permite demostración en contrario y que su aplicación mecánica en la especie conduce a un resultado contrario a normas constitucionales, en particular los principios de capacidad contributiva y razonabilidad. Agregó que la utilización de técnicas legales presuntivas no resulta en principio objetable, mientras su utilización no resulte arbitraria ni se grave una capacidad económica ficta.

V

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 270/286. Sostiene que existe cuestión federal al estar involucrada la inteligencia de los arts. 8, 9, 10 y 11 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) y los arts. 1°, 5°, 13, inc. c), y 91 de la ley del Impuesto a las Ganancias, como así también los arts. 4°, 16 17 y 18 de la Carta Magna. Aduce, además que la sentencia recurrida excede el mero interés de las partes, pues afecta las rentas de la Nación.

Expresa que al *a quo*, sin declarar la inconstitucionalidad del art. 13 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, decidió su inaplicabilidad en el caso por verificarse -a su criterio- oposición con principios constitucionales, mas como no fundamentó este aserto, la sentencia resulta arbitraria.

Dice, por otra parte, que resulta indiferente para la solución del caso determinar si el contribuyente del gravamen es la OTI de México o los organizadores de los Juegos Olímpicos de 1992, puesto que, cualquier fuera la respuesta,

## *Procuración General de la Nación*

siempre sería la actora la responsable ante el Fisco Nacional para retener la suma resultante a título de gravamen e ingresarla. Sostiene que tampoco resultan elementos relevantes, para apartarse del texto del art. 13 citado, el contrato de compra de la señal por parte de la OTI, ni el convenio de distribución de costos entre sus asociados -puesto que no existe en la legislación nacional exención alguna que los ampare-, ni la ausencia de finalidad lucrativa de la OTI y de la actora. Añade que, si las consideraciones subjetivas tomadas en cuenta por la cámara prosperaran, los contribuyentes y responsables adoptarían las características que más les favorecerían para eludir el gravamen.

Niega, por otra parte, que la aplicación de la presunción cuestionada conduzca, en la especie, a un resultado disvalioso, opuesto a los principios de razonabilidad y capacidad contributiva.

### VI

En mi opinión, el remedio extraordinario resulta formalmente admisible, toda vez que la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha declarado la oposición de una ley federal respecto de normas de la Constitución Nacional y ha interpretado las normas federales en sentido adverso al postulado por la recurrente (incs. 1° y 3°, art. 14, ley 48).

### VII

Cabe advertir, en primer término, que resulta indudable que el *a quo* ha declarado la inconstitucionalidad del art. 13, inc. c), de la Ley del Impuesto a las Ganancias, desde el momento que su decisorio se ha fundado concretamente en que estas normas se oponen a los principios constituciona-

les de razonabilidad y de capacidad contributiva. Por ende, estimo que no puede ser atendido el agravio vinculado con la inaplicación de la norma sin su previa declaración de inconstitucionalidad.

#### VIII

El art. 1° de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece, respecto de las personas no residentes en el país, que ellas "tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V".

En concepto de ganancias de "fuente argentina", por su parte, esté definido en el art. 5°, como "aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

A partir de la sanción de la ley 24.073, nuestro país ha incorporado el criterio de tributación -para los residentes en él -según la "renta mundial", que origina lo que la Doctrina ha llamado "obligación personal", ya que es este factor subjetivo de la residencia lo que determina la gravabilidad de todas las ganancias del sujeto pasivo, con independencia -en principio- del lugar donde las haya obtenido.

Mas ello no ha implicado un completo abandono del criterio de tributación conforme a la fuente, de ciertas ganancias de no residentes. Es decir, que determinadas rentas de origen argentino -obtenidas en nuestro país- resultan ganancias gravadas para los contribuyentes, a pesar de que éstos residan en el exterior. Por contraste, la doctrina ha

## *Procuración General de la Nación*

denominado a este supuesto como "obligación real", pues se atiende a la renta y su fuente, en particular, sin permitir la personalización propia de un impuesto global sobre la renta de las personas.

En estos supuestos, la potestad tributaria del Estado se fundamenta, sustancialmente, en que la riqueza obtenida se ha logrado merced a un cúmulo de circunstancias, donde ha intervenido tanto el esfuerzo del contribuyente, como del grupo social al cual éste pertenece y también por la acción del propio Estado. Es fruto, así, de la conexión de la riqueza con el medio social que la valoriza y la torna apta para realizar el progreso de la comunidad, sin que pueda atribuirse en forma exclusiva ni al esfuerzo del factor trabajo, ni del capital, ni de ambos en forma combinada.

Sin embargo, en ciertos supuestos (entre los que cabe citar el alcanzado por el art. 13 de la ley del gravamen), las ganancias obtenidas por un sujeto del exterior dan lugar a la aparición de varios problemas y dificultades insalvables, tanto en lo relativo a la fuente de su obtención, como a la determinación y fiscalización de su cuantía, como así también en lo concerniente al aseguramiento de su recaudación.

Para solucionar el último de los problemas indicador, el legislador ha recurrido a la figura del agente de retención quien es, en definitiva, el que tendrá relación con el Fisco Nacional. En cambio, para acotar y solucionar los otros dos problemas, se ha valido de ciertas presunciones, tanto para fijar el origen de la ganancia, como para determinar su cuantía. De lo contrario, resultaría casi imposible determinar la importancia de las actividades realizadas en el exterior (país de residencia o de origen) por el contribuyente y, sobre todo, establecer la proporción conforme la cual

los resultados deben atribuirse a la fuente nacional y al extranjero.

Así, en el supuesto específico involucrado en *sub examine*, la ley del gravamen presume, *juris et de jure*, que el cincuenta por ciento del precio pagado a los productores o intermediarios no residentes, por la explotación en el país de transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior (inc. c), constituye ganancia neta de fuente argentina. Y, conforme al art. 91, quien efectúa los pagos, debe retener e ingresar a la DGI, con carácter de pago único y definitivo, un porcentaje de tales beneficios que, en la especie, debía ser del 36% (texto según ley 23.760, vigente al momento en que los pagos al exterior fueron realizados en el *sub judice*).

En este orden de ideas, resulta oportuno recordar que el Tribunal ha justificado, desde antiguo, la existencia de este tipo de mecanismos presuntivos, dadas las dificultades para determinar el beneficio obtenido por el contribuyente extranjero (Fallos: 190:547; 201:117; 221:644), así como que, respecto de las compañías extranjeras dedicadas a la actividad cinematográfica y gravadas en forma similar al supuesto de autos, expresó en el precedente de Fallos: 232:52 que "surge en forma categórica el hecho de que el poder legislador nada ha improvisado sino que ante la condición especialísima en que se desarrolla el negocio de películas a exhibir por parte de las compañías extranjeras, se vio precisado a crear -con esa actividad industrial y comercial- una categoría también especial de contribuyentes; y no exclusivamente porque sean extranjeras las compañías sino en razón de las formas o maneras como realizan sus actividades las mismas, que no permiten al Fisco un análisis del negocio semejante al que se practica con las compañías argentinas que producen y exhiben películas", y agregó, en relación a la determinación de la

## *Procuración General de la Nación*

extensión y cuantía del rédito de fuente nacional “la permanente dificultad en que se encuentra el Fisco para llegar a un efectivo esclarecimiento del punto” y que, de no admitirse tal recurso legal, “el Estado se encontraría en la obligación de designar representantes en el extranjero para contralorear las constancias de libros comerciales” de quienes realizan sus actividades fuera del país.

Lo expuesto me permite opinar que el mecanismo articulado por el legislador para el tratamiento fiscal de rentas como las involucradas en la especie, en principio, es constitucionalmente admisible, por las razones indicadas. Máxime, si se toma en cuenta la doctrina del Tribunal en el sentido que “la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (confr. Fallos: 315:923)” (ver Fallos: 321:441) y que la colisión con lo principios y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (confr. Fallos: 317:44).

### IX

En estas condiciones, es preciso determinar en autos quién es el contribuyente incidido por el gravamen aplicado, para lo cual cabe recordar que “encontrándose en discusión el alcance que cabe asignarle a una norma de derecho federal, la

Corte no se encuentra limitada en su decisión por los argumentos de las partes o del *a quo*, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado" (Fallos: 310:2200, 2682; 311:2553, 2629; 314:529; 316:27, 321:861, entre otros).

Así las cosas, la actora, contrariamente a lo que expresa (ver fs. 51 vta.), no es el contribuyente gravado por la norma que cuestiona. Tengo para mí que en el supuesto del *sub lite* el contribuyente gravado -según el art. 13, inc. c) de la ley del impuesto-, es el ente que ha organizado y llevado a cabo la transmisión de la señal televisiva, es decir, que está conformado por el Estado Español y el Comité Olímpico Internacional. Por lo tanto, es su capacidad contributiva, presumida por la norma nacional en los términos indicados, la que el legislador ha tomado en consideración al momento de gravarlo, conforme con el mecanismo descrito en el acápite anterior. Y es la renta de fuente argentina obtenida por él lo que constituye, en este caso, el objeto del gravamen.

No se discute en autos que el papel que les ha cabido la contratación de la transmisión, tanto a la actora como a la OTI de México, es meramente instrumental (ver fs. 149/150), ni que ambas son mandatarias -en diverso grado- de los canales de televisión de los países iberoamericanos que las conforman, adquiriendo los derechos de emisión "por cuenta y orden" de sus respectivos asociados. Tampoco se ha puesto en tela de juicio que su función sea la de crear las condiciones técnico operativas para que los asociados puedan tomar la señal, ni que los pagos realizados por éstos cubran exclusivamente los costos incurridos en cada oportunidad, sin que se genere utilidad alguna para ellas.

Pero estos extremos son inconducentes para avalar la pretensión de la actora, pues no es su capacidad contributiva

## *Procuración General de la Nación*

-ni la de la OTI- la que está involucrada en estas actuaciones y, por lo tanto, el hecho de que carezcan de todo fin de lucro, como asimismo la forma en que distribuye la OTI el precio pagado entre sus socios miembros (incluidos, obviamente, los de Argentina), resultan irrelevantes para arribar a la solución del entuerto planteado.

Queda demostrado -de ese modo- el yerro en el razonamiento del a quo, en tanto ha determinado que las normas involucradas se oponen a los principios de razonabilidad y de capacidad contributiva, toda vez que ha apoyado tales conclusiones en la ausencia de fin de lucro en las entidades mandatarias referidas, como asimismo en el hecho de que el costo distribuido por la OTI no contempla beneficio alguno para ella, extremos que, como queda dicho, son ajenos al *thema decidendum*.

A mayor abundamiento, puede recurrirse a la hipótesis consistente en prescindir de la actuación de la actora y de la OTI de México en la operación gravada, ya que está reconocido en autos su papel meramente instrumental, al ser mandatarios de sus asociados (en lo que interesa al *sub lite*, de ciertos canales de televisión de nuestro país). De esta forma, si un canal de televisión argentino hubiese contratado en forma directa con los organizadores en España, ninguna duda cabe que, al momento de realizar el pago del precio estipulado, habría tenido que practicar la retención del gravamen sobre el monto pactado e ingresarlo a la DGI, procediendo a remesar el remanente a su contraparte.

En tales condiciones, no cabe acoger la pretensión de la actora, pues no ha justificado la razón por la que habría de omitir el ingreso de un gravamen correspondiente a un sujeto del exterior que, por otra parte, no ha tenido parti-

cipación alguna en autos ni se ha invocado siquiera su representación.

Como lo afirma la recurrente, resulta inadmisibile la postura del *a quo*, dado que permitiría, sin más, **la desarticulación de toda forma legítima de conseguir una tributación eficaz por las ganancias de fuente argentina que los residentes en el exterior obtuvieran, mediante el ardid consistente en interponer personas sin fines de lucro, con carácter instrumental, en la realización de operaciones gravadas, que intermedien entre agentes económicos nacionales y extranjeros.**

X

Si bien lo hasta aquí expuesto resulta suficiente para rechazar la demanda, estimo oportuno señalar que la actora, en tanto resulta agente de retención, sólo se encuentra autorizada a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (confr. arg. Fallos: 306:1548; 320:1302).

Opino, por ello, que la actora no ha alegado, ni mucho menos demostrado, como le correspondía, la existencia y acreditación de tales extremos, sino que, por el contrario, se ha limitado a impugnar la constitucionalidad del gravamen con fundamento en su capacidad contributiva, siendo que, en verdad, la riqueza gravada pertenece a un tercero.

En efecto, la actora ha debido retener parte del precio estipulado e ingresarlo al Fisco, en carácter de impuesto por las operaciones mencionadas en el inc. c) del art. 13 de la ley del gravamen, correspondiente al sujeto pasivo del extranjero, sin que esté en condiciones de demandar la inconstitucionalidad de un gravamen del cual no es sujeto

*Procuración General de la Nación*

pasivo contribuyente. Así, no podría alegar la actora un daño personal en el cumplimiento de las normas impositivas que cuestiona ya que, si sobre la suma debida a la OTI de México (que, en definitiva, es la porción argentina atribuible a los organizadores españoles) ha realizado la retención, resulta que no habría experimentado en su patrimonio merma alguna).

Y sí, en cambio, no realizó la retención e ingreso de la suma debida a los organizadores, sino que integró el monto de su propio peculio, ello se habría debido o bien a su omisión al momento de realizar el pago al exterior, o bien a su propia voluntad cuando aceptó las condiciones contractuales propuestas. Circunstancias ambas que no son oponibles al Fisco Nacional y que, en último caso, revelarían una falta de previsión en su conducta.

XI

Por lo expuesto, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia de fs. 264/266 en cuanto ha sido materia de apelación.

Buenos Aires, 22 de junio de 2000.

NICOLAS EDUARDO BECERRA

ES COPIA

