**INDICE**

Dictamen 75/2002: Habitualidad en la compra y venta de bienes usados (Hecho Imponible) 2

Dictamen nº 4/2002: Transf. de dominio. Divorcio vincular. (Hecho Imponible) 5

Dictamen 46/2001: Medicamentos provistos a pacientes internados en sanatorio (Hecho Imponible) 8

Fallo “Chryse S.A. c/ AFIP-DGI – CSJN (Base Imponible) 12

Fallo Angulo José Pedro c/DGI - CSJN (Base Imponible) 17

Angulo José Pedro c/DGI – Procuración General de la Nación (Base Imponible) 19

Fallo Bildown S.A. c/ Fisco Nacional – CSJN (Crédito Fiscal) 21

Fallo Mera Miguel Angel c/ DGI – CSJN (Crédito Fiscal) 25

Fallo “Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. c/DGI” CSJN (Sujetos) 35

Fallo Herlitzka Mauro s/ Apelación – TFN – Habitualidad. Comentario (Objeto) 38

Fallo Lutz Ferrando S.R.L. c/DGI – CSJN (Objeto) 42

Fallo Prodecom S.A. c/ DGI – CSJN (Exenciones) 45

Fallo Alba Angélica Invernizzi y otros c/DGI: Educación privada – CSJN (Exenciones) ……47

**Norma:** DICTAMEN 75/2002

**Emisor:** DIRECCION ASESORIA TECNICA (DAT)

**Sumario:** IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. HABITUALIDAD EN LA COMPRA Y VENTA DE BIENES USADOS. "C.N." S.A. REGION ...

**Publicado en:** BOLETIN IMPOSITIVO N° 67 DICTAMEN N° 75/2002

Fecha: 29/7/2002

Sumario:

# No resultan comprendidas en las previsiones del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las compras de "chatarra" u otra clase de desperdicio o residuo realizadas a consumidores finales.

I- Vienen las presentes actuaciones de la Región ... a fin de que esta Asesoría se expida respecto de la procedencia de computar el crédito de impuesto previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los casos de compra de "chatarra" a consumidores finales.

Bajo la orden de intervención Nº ... fue fiscalizada la rubrada, que según informa el área fiscalizadora, comercializa "chatarra".

En ejercicio de su actividad, la firma compra "chatarra" a consumidores finales que luego vende, computando como crédito fiscal en el I.V.A., el crédito de impuesto previsto para habitualistas en la compra y venta de bienes usados.

Sobre el particular, la fiscalización interviniente señala que de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el término "chatarra" significa en una primera acepción "hierro viejo", en una 2º acepción "Escoria que deja el mineral de Hierro" y una 3º acepción "Restos metálicos procedentes del desguace de automóviles, barcos, maquinarias, etc.".

Asimismo, destaca que tanto la compra como la venta del producto se hace por kilogramo, perdiéndose de este modo, la individualidad propia del bien y su identidad como cosa mueble.

Así concluye que no resulta procedente el cómputo del crédito fiscal previsto en el artículo 18

de la ley.

II. El artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su primer párrafo establece que "Los responsables cuya actividad habitual sea la compra de bienes usados a consumidores finales para su posterior venta o la de sus partes, podrán computar como crédito de impuesto el importe que surja de aplicar sobre el precio total de su adquisición, el coeficiente que resulte de dividir la alícuota vigente a ese momento por la suma de 100 (cien) más dicha alícuota."

En relación a dicho crédito de impuesto y frente a un caso de compra de "cascotes" a consumidores finales, esta Asesoría se expidió en el Dictamen Nº 183/94 (D.A.T.).

En dicho acto de asesoramiento se sostuvo que "La norma establece un régimen de excepción que permite el cómputo de créditos fiscales a quienes hagan habitualmente compra de bienes usados a los citados consumidores con la finalidad de revender el bien o sus partes."

"A criterio de esta Asesoría cuando el dispositivo se refiere a bienes usados estaría significando que la cosa objeto de la transacción fue incorporada por el consumidor final a su patrimonio y sometida por el mismo a uso, para luego proceder a su enajenación."

Que el artículo 18 "...requeriría, según se interpreta, que se trate de bienes usados por el consumidor; en otras palabras que, no obstante el desgaste por su utilización, la cosa vendida sea la misma que adquirió el nombrado...".

Finalmente, atendiendo a la definición y caracterización del término "cascote" o "escombro", como partícula o desecho que provienen de la demolición de un edificio, esta Asesoría concluyó que no puede ser considerado un bien usado en los términos de la ley, toda vez que el bien utilizado por el consumidor final fue el inmueble y no los cascotes. Asimismo, advirtiéndose además, que la ley autoriza al revendedor a enajenar el bien usado o sus partes, se sostuvo que "... los cascotes no son susceptibles de considerarse "partes" del edificio demolido".

Ello así, se entendió que la operación no encuadraría en el régimen en cuestión.

En el presente caso, el bien que el habitualista comercializa, adquiriéndolo del consumidor final y luego vendiéndolo, es de similares características al analizado en oportunidad del Dictamen Nº 183/94 (D.A.T.).

El bien en cuestión, al cual se lo consideró "bien usado" al computar el crédito fiscal del citado artículo 18, es "chatarra". Al respecto, esta Asesoría entiende que el consumidor final no

adquirió "chatarra" para su uso; el bien usado por el consumidor ha sido otro distinto a aquel que ahora transfiere al habitualista para su posterior comercialización, y éste último no resulta ser el bien usado por el enajenante. Más aun, la "chatarra" es un residuo, y en ese carácter no puede caracterizarse como bien nuevo o usado, tampoco es pasible de ser considerado técnicamente como una pieza o una parte de un bien.

En ese contexto, esta Asesoría entiende que no resultan comprendidas en las previsiones del artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las compras de "chatarra" u otra clase de desperdicio o residuo realizadas a consumidores finales.

MARIA EUGENIA URIZ ATUCHA - Jefe División Dictámenes Técnicos "A" - A/c. Departamento Asesoría Técnica Tributaria

# DICTAMEN N° 4/2002

Fecha: 9/1/2002

**Sumario:**

1. La transferencia de dominio generada como consecuencia de un divorcio vincular por medio del cual un contribuyente cede un negocio con todos sus bienes al ex cónyuge, no se realiza a título oneroso por lo que no corresponde el ingreso del impuesto al valor agregado.
2. El antiguo titular del negocio deberá ingresar en el período en que se produzca la transferencia, el crédito por impuesto que hubiere computado por bienes y/o servicios y/o locaciones, en virtud de las previsiones del artículo 12 de la ley del gravamen y artículo 58 de su Decreto Reglamentario.
3. Corresponderá al ex cónyuge que continúe con la explotación ingresar el impuesto al valor agregado derivado de las operaciones gravadas que efectúe, sin computar crédito fiscal alguno por los bienes recibidos como consecuencia de producirse la transferencia de la titularidad.

I.- La Dirección de ... remite las presentes actuaciones en las que la contribuyente de la referencia consulta respecto del tratamiento que, en el impuesto al valor agregado, corresponde acordar a la división y adjudicación de bienes como consecuencia de producirse el divorcio vincular con su cónyuge Carlos.... En el caso se trata de la transferencia de un comercio que explotaba la consultante y que quedaría para el cónyuge, incluyendo el nombre, mercaderías, muebles y útiles.

II.- En primer término corresponde expedirse respecto de los requisitos formales exigidos por la Resolución General N° 182, la cual se encontraba vigente al momento de formular la consulta.

Al respecto, es oportuno destacar que, conforme surge de los actuados, se encuentra vencido el plazo para evacuar la consulta, de conformidad con lo establecido en el artículo 8° de la citada Resolución General, habiendo sido recibidas las actuaciones en tales condiciones provenientes del área técnica.

En cuanto a los demás recaudos formales requeridos por el artículo 5° de la Resolución General N° 182, la consultante ha dado cumplimiento con los mismos, correspondiendo en consecuencia conceder a la consulta el carácter de vinculante.

III.- De acuerdo a su interpretación, la cesión se produciría sin ingresar el crédito fiscal contenido en lo cedido, solicitando la baja ante este Organismo. A su vez, el cónyuge - responsable inscripto en el gravamen- recibe la totalidad de la mercadería y bienes de uso no computando crédito fiscal alguno, ingresando a partir de ese momento el débito fiscal de sus ventas, según la alícuota vigente. El crédito fiscal del nuevo titular sólo será procedente respecto de sus nuevas compras facturadas a su nombre y con su número de inscripción.

La Dirección de ... entendió, en informe agregado a fs de las presentes actuaciones, que la

transferencia de dominio generada como consecuencia de un divorcio vincular por medio del cual se cede un negocio con todos sus bienes al otro cónyuge no se realiza a título oneroso por lo que no corresponde el ingreso del impuesto al valor agregado. No obstante lo cual, deberá

ingresar el crédito fiscal computado en sus declaraciones de impuesto al valor agregado respectivas, como consecuencia de que no se vincularán con operaciones gravadas, ello, de acuerdo al artículo 12 de la ley del gravamen.

También entiende que corresponderá que el cónyuge que continúa con la explotación ingrese el impuesto al valor agregado derivado de las operaciones gravadas que efectúe sin computar crédito fiscal alguno por los bienes recibidos como consecuencia de la disolución del vínculo.

Sin perjuicio de ello, estima pertinente la intervención de esta área asesora a los efectos de que se pronuncie respecto de la posibilidad de asimilar el caso planteado al previsto por la ley para los herederos y legatarios.

IV.- En relación a las características que reviste la disolución de la sociedad conyugal, desde el punto de vista estrictamente tributario, este servicio jurídico tuvo oportunidad de pronunciarse en la Nota N°..., en donde se analizara la adjudicación de un fondo de comercio que, durante la vigencia de la sociedad conyugal, obraba como responsable tributario el marido y, luego de disuelto el vínculo, la titularidad se trasladó a la ex esposa.

Se dijo entonces que existía, en el caso, una transferencia de fondo de comercio, toda vez que había variado la titularidad del mismo y, además, su transmisión se entendía hecha a título gratuito en razón de que, de acuerdo a las características que contempla la sociedad conyugal, el cambio de responsable tributario sería consecuencia de la redistribución de los bienes que integraban la misma antes de disuelto el vínculo.

En igual sentido se sostuvo en la Nota N° ... la gratuidad de la adjudicación de un inmueble de carácter ganancial a un cónyuge, como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

Ahora bien, en cuanto a la posibilidad de aplicar al caso la normativa del artículo 4°, inciso a) de la ley del gravamen para herederos o legatarios, es del caso señalar que la posibilidad de considerar la continuidad subjetiva de éstos respecto del causante, se encuentra taxativamente circunscripta a los casos indicados por la norma.

En consecuencia resultan de aplicación las previsiones del artículo 12 de la ley y artículo 58 del Decreto Reglamentario, puesto que la transmisión del dominio a título gratuito se encuentra fuera del objeto del gravamen.

Dice el artículo 58 citado que "Si un responsable inscripto destinara bienes, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios gravados, para donaciones o entregas a título gratuito, cualquiera sea su concepto, deberá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra, el crédito por impuesto que hubiere computado "según las normas de la ley y este reglamento- por bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de los bienes, obras y/o locaciones y/o prestaciones de servicios en cuestión...".

V.- Por lo expuesto se concluye, respecto de la cuestión de fondo consultada, en forma coincidente con lo opinado por la Dirección de..., que:

1. La transferencia de dominio generada como consecuencia de un divorcio vincular por medio del cual un contribuyente cede un negocio con todos sus bienes al ex cónyuge, no se realiza a título oneroso por lo que no corresponde el ingreso del impuesto al valor agregado.
2. El antiguo titular del negocio deberá ingresar en el período en que se produzca la transferencia, el crédito por impuesto que hubiere computado por bienes y/o servicios y/o locaciones, en virtud de las previsiones del artículo 12 de la ley del gravamen y artículo 58 de su Decreto Reglamentario.
3. Corresponderá al ex cónyuge que continúe con la explotación ingresar el impuesto al valor agregado derivado de las operaciones gravadas que efectúe, sin computar crédito fiscal alguno por los bienes recibidos como consecuencia de producirse la transferencia de la titularidad.

ROSA ANTONIA DOMINGUEZ - Jefe - Departamento Asesoría Legal "A" Conforme: 16/01/2002 - ELISEO DEVOTO - Director - Dirección de Asesoría Legal

Conforme: 23/01/2002 - JOSE NORBERTO DEGASPERI - Subdirector General - Subdirección de Legal y Técnica Impositiva

MEDICAMENTOS PROVISTOS A PACIENTES INTERNADOS EN SANATORIO

# TEMA: HECHO IMPONIBLE COMPLEJO

**Dictamen N° 46/2001**

DIRECCIÓN DE ACCESORIA TÉCNICA

# Asunto:

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Medicamentos provistos a pacientes internados en sanatorios. Asociacion argentina de...

# Voces:

IVA-MEDICAMENTOS-ASISTENCIA MEDICA-EXENCIONES IMPOSITIVAS

# Sumario:

El suministro de medicamentos durante la internación no constituye una venta de cosa mueble, sino que integra el servicio médico-asistencial, por lo cual corresponderá analizar el tratamiento impositivo aplicable a dicha prestación en cada supuesto consultado.

En consecuencia, los montos que por los servicios de hospitalización y prestaciones accesorias de la misma, incluido el importe atribuible a medicamentos, abonen a la institución sanatorial las obras sociales y demás entidades comprendidas en el artículo 7°, inciso j), punto 7, de la ley de IVA vigente, estarán exentos del gravamen en virtud de dicho artículo, en las condiciones dispuestas en el mismo.

En el caso que dichos montos sean abonados por entidades de medicina prepaga o por particulares, deberán tributar el IVA atento no resultar procedente la exención de marras.

# Texto:

I - La Asociación del epígrafe consulta cuál es el tratamiento en el impuesto al valor agregado de la venta de medicamentos a pacientes internados en las instituciones sanatoriales que posee, aclarando que se trata de pacientes no ambulatorios, de sanatorios privados, con cobertura de obra social o de medicina prepaga.

Destaca que no se está refiriendo a la venta de medicamentos por farmacias, droguerías, etc., en las que la actividad principal es la venta de una cosa mueble.

Al respecto, plantea dos alternativas:

1. Considerar a los medicamentos como exentos en el IVA en virtud del inciso f), del artículo 7° de la ley del gravamen, facturándolos consecuentemente como exentos en todos los casos.
2. Considerar que constituyen una provisión de bienes (que no son de propia producción) complementarios o accesorios de la prestación del servicio sanatorial principal, en cuyo caso estarán gravados o exentos siguiendo la suerte de la prestación principal. Por lo tanto, estarán exentos solamente en los casos en que sean accesorios de una prestación sanatorial con cobertura de obra social, en virtud de lo establecido en el punto 7 del inciso h) del artículo 7° de la ley de IVA. En cambio, si fuesen expendidos a pacientes privados o con cobertura de medicina prepaga, estarán gravados.

En su opinión, el tratamiento aplicable es el descripto en b), conforme con el cual ha estado actuando hasta la fecha de la consulta.

Sin embargo, al facturar los medicamentos con IVA en las prestaciones a pacientes con cobertura de medicina prepaga, algunas de esas entidades alegan que los medicamentos se encuentran exentos, por lo que les envían nota de débito por el importe del impuesto facturado.

II - El artículo 7°, parte pertinente, de la ley de IVA vigente establece que "Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:"

"f) las especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente, en tanto dichas especialidades hayan tributado el impuesto en la primera venta efectuada en el país por el importador, fabricante o por los respectivos locatarios en el caso de la fabricación por encargo"

"h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación:"

"7) Los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica: a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares; b) las prestaciones accesorias de la hospitalización; c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades; d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.; e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;: f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales."

"La exención se limita exclusivamente a los importes que deban abonar a los prestadores los colegios y consejos profesionales, las cajas de previsión social para profesionales y las obras sociales, creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales así como todo pago directo que a título de coseguro o en caso de falta de servicios deban efectuar los beneficiarios"

Por su parte, el artículo 31 de la reglamentación aclara que se entiende por coseguro, "el pago complementario que deba efectuar el beneficiario cuando la prestación se encuentra cubierta por el sistema - aun en los denominados de reintegro -, sólo en forma parcial, cualquiera sea el porcentaje de la cobertura, como así también el importe adicional que se abone por servicios o bienes no cubiertos, pero que formen parte inescindible de la prestación principal comprendida

en el beneficio"

En primer lugar, cabe destacar que tal como se dijo en el Dictamen N° 23/96 (DAT) la norma exentiva prevista para las prestaciones sanitarias, médicas y paramédicas "está orientada a excluir de la tributación a las prestaciones de asistencia sanitaria que se canalicen, en sus diversas modalidades, a través de los sistemas institucionalizados de obras sociales, pero limitadas a los servicios que se presten con la finalidad de atender al paciente en procura de su curación y restablecimiento, exclusivamente."

Por otra parte, cabe traer a colación el Dictamen N° 105/96 (DAT), en el cual se analizó el tratamiento en el IVA de las prótesis odontológicas que no tenían cobertura en el sistema de medicina prepaga, concluyéndose que si las prestaciones sanitarias odontológicas de diseño, adaptación o colocación de las prótesis, pernos, coronas, etc. están cubiertas por dicho sistema, el precio adicional que debe pagar el asociado a una entidad asistencial odontológica por las citadas prótesis, se considera parte integrante de la prestación médica aludida y por lo tanto, exceptuado de tributación - en función de la exención dispuesta por el artículo 6°, inciso j), apartado 7, entonces vigente -, siempre que la prestadora adquiera a terceros los mencionados elementos.

Se arribaba a dicha conclusión en el entendimiento de que la norma reglamentaria que extendía la franquicia al importe que se abone por bienes no cubiertos, pero que formen parte inescindible de la prestación principal exenta, apuntaba a los supuestos en que ésta requiere para su desarrollo de la concurrencia de una cosa mueble, apreciándose que estando los servicios médico-odontológicos comprendidos en forma genérica en la exención, las piezas que se aplican a ese objetivo médico no son separables del servicio odontológico que implica su colocación habida cuenta que ese tratamiento médico que se suministra al paciente está destinado a restituir la función que cumplen las piezas dentarias y ello no sería posible sin la concurrencia de éstas y de aquel tratamiento.

Por aplicación del criterio expuesto al presente caso, se colige que los medicamentos que se suministran durante la internación, forman parte del tratamiento médico indicado para la curación y restablecimiento del paciente hospitalizado, por lo cual integran la prestación médico asistencial.

En el mismo sentido, cabe citar el Dictamen N° 26/91 (DAT), en el cual se interpretó que la exención comentada alcanza también a los montos que las obras sociales abonen a los prestadores mediante formas de pago que incluyen distintas prestaciones (módulo, nomenclador globalizado, etc.).

En dicho pronunciamiento se tuvo en cuenta que el módulo constituía un importe único total por la atención diagnóstica y el tratamiento de cada patología, e incluía labor profesional, internación, uso de quirófano, radiografías, laboratorio, medicamentos y otras prácticas.

En función de lo expuesto, se interpreta que el suministro de medicamentos durante la internación no constituye una venta de cosa mueble, sino que integra el servicio médico- asistencial, por lo cual corresponderá analizar el tratamiento impositivo aplicable a dicha prestación en cada supuesto consultado.

En consecuencia, los montos que por los servicios de hospitalización y prestaciones accesorias de la misma, incluido el importe atribuible a medicamentos, abonen a la institución sanatorial las obras sociales y demás entidades comprendidas en el artículo 7°, inciso j), punto 7, de la ley de IVA vigente, estarán exentos del gravamen en virtud de dicho artículo, en las condiciones dispuestas en el mismo.

En el caso que dichos montos sean abonados por entidades de medicina prepaga o por particulares, deberán tributar el IVA atento no resultar procedente la exención de marras.

# Firmantes:

LILIANA INES BURGUEÑO

Jefe (Int.)

Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme: 29/6/2001

ALBERTO BALDO

Director (Int.)

Dirección de Asesoría Técnica

# Chryse SA c/AFIP-DGI

**coPARTE/S:** Chryse SA c/AFIP-DGI

**TRIBUNAL:** Corte Sup. Just. Nac.

# SALA:CO

**FECHA:** 04/04/2006

# CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Buenos Aires, 4 de abril de 2006 VISTOS:

Los autos: “Chryse SA c/AFIP DGI s/Dirección General Impositiva”. CONSIDERANDO:

1. Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la decisión de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda de repetición iniciada con el objeto de obtener el reintegro de los importes que la actora abonó al Fisco Nacional a raíz de la determinación de oficio que dicho organismo efectuó por entender que, aunque la operación de venta de acciones realizada por la actora en el año 1994 se hallaba exenta de tributar el impuesto al valor agregado, de todos modos se hallaban gravados por dicho impuesto los intereses provenientes de haberse otorgado una financiación de dos cuotas en una parte del precio pagado por aquella operación.
2. Que para arribar a esa conclusión el a quo expuso, básicamente, las siguientes argumentaciones: a) tras expresar que la interpretación de las normas tributarias debía realizarse computando la totalidad de los preceptos que la integran, consideró de vital importancia el hecho de que la Ley de Impuesto al Valor Agregado -artículo 9, inciso 2) del texto por entonces vigente- al fijar el modo de cálculo de la base imponible, estableció que los intereses devengados con motivo de pagos diferidos integrarían el precio neto gravado aunque fueran facturados o convenidos por separado. En consecuencia, sostuvo que dichos intereses no constituían una imposición independiente sino que la ley fijó al respecto “... una doble conexión: debe[n] corresponder a la financiación de la operación (gravada) por la que se verifica el hecho imponible y esa financiación debe ser otorgada directamente por el vendedor” (fs. 157); b) de lo expresado infirió que la ley adoptó el “criterio de unicidad”, esto es, cuando en una operación de venta, locación o prestación de servicios en general, se otorga una financiación del saldo del precio pactado, dicha financiación es un accesorio del hecho principal y debe seguir la suerte -estar gravado o no- de este último. Por esa razón expresó que, si la operación realizada por la actora (venta de acciones) se hallaba exenta del pago del impuesto al valor agregado por así disponerlo los artículos 7, inciso b) -texto de la ley ordenado en 1997- y 6 del texto anterior, los intereses devengados en razón del pago de cuotas pactado debían quedar sujetos a igual solución (fs. 157); c) que el artículo 1 del decreto 2633/1992 al establecer que los intereses originados en la financiación o pago diferido del precio de venta “... resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas...”, importó -sin sustento en el texto legal- consagrar a los intereses “... como hecho imponible autónomo..., sin tener en cuenta la naturaleza y el tratamiento de la prestación a la cual accede[n]” (fs. 157 vta.). En consecuencia, consideró que el decreto 2633/1992 era constitucionalmente inválido por vulnerar el principio de reserva

establecido en los artículos 4 y 17 de la CN y la prohibición prevista en el artículo 99, inciso 2) de la Carta Magna, relativa a que los actos dictados por el Poder Ejecutivo Nacional no pueden alterar el espíritu de la ley mediante excepciones reglamentarias (fs. 157 vta.); d) por último, el a quo destacó la opinión vertida en esta causa por la propia división jurídica de la demandada en el siguiente sentido: “En el caso, los intereses financieros generados por la enajenación de acciones (operación exenta) como accesorios de ella, se encontrarían marginados de la operación... En esa línea se emite opinión sobre que la norma reglamentaria ‘desconoce el principio de unidad del hecho imponible (que se traduce en la ampliación del hecho imponible) previsto como regla general en la ley del gravamen, estableciéndose por vía reglamentaria un nuevo principio de divisibilidad, extraño a la naturaleza del impuesto’...” (fs. 157 vta.).

1. Que contra la sentencia el Fisco Nacional dedujo el recurso ordinario de apelación (fs. 161) que fue bien concedido (fs. 162) en tanto se dirige contra una sentencia definitiva en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término supera él mínimo establecido en el artículo 24, inciso 6), apartado a) del decreto ley 1285/1958, con las modificaciones introducidas por la ley 21708 y la resolución 1360/1991 de esta Corte. Obra a fs. 212/222 el memorial presentado por la demandada y a fs. 225/238 la contestación de su contraria.
2. Que el memorial presentado por la demandada ante el Tribunal no contiene -como es imprescindible- una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en la sentencia impugnada, circunstancia que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 280, apartado 2 del CPCC y la jurisprudencia de esta Corte, conduce a declarar su deserción (conf. Fallos: 317:87; 320:2365; 322:2683 y 3139; 323:591, 881 y 3135; 325:3422; 326:402 y 3715; 327:1456, entre muchos otros).
3. Que, en efecto, ello es así pues más allá del relato de los antecedentes de la causa y de las normas que regirían la causa (ver fs. 212 a 215), la apelante se limitó a manifestar que “A partir de la modificación introducida por la ley 23871 se comenzó a gravar las restantes locaciones y prestaciones financieras (artículo 3, inciso e], punto 21 de la ley del tributo...), quedando alcanzados por esta norma, todos los servicios financieros, ya sea que estén relacionados con operaciones gravadas o exentas”, o bien, a sostener cuál es el momento en que se perfecciona el hecho imponible (ver fs. 215 vta.) y que, por ende, “... la regla es que todos los casos de devengamientos de intereses se ven alcanzados por el gravamen, salvo las exenciones taxativamente expuestas en [su] ley...” (ver fs. 216), expresiones que -como es nítido- en absoluto rebaten los fundamentos del fallo acerca de que la Ley de Impuesto al Valor Agregado adoptó un criterio de “unicidad” respecto de los intereses originados en una financiación otorgada -como ocurre en autos- directamente por el vendedor, que conlleva a que aquéllos queden sujetos al mismo tratamiento tributario que el hecho principal (ver consid. 2 de la presente). Menos aún, constituyen una crítica hábil para refutar el criterio de la sentencia, las consideraciones vertidas a fs. 217/218 ni las relativas a la constitucionalidad del decreto 2633/1992 sobre la base de que responde a la categoría de decreto de “necesidad y urgencia” (fs. 219 vta./222), máxime si se repara en que no resulta de su texto que el dictado de aquel decreto responda a tal clase de reglamentaciones.

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario interpuesto (artículo 280, apartado 2 del CPCC). Con costas a la recurrente (artículo 68 del Código citado). Regístrese, notifíquese y oportunamente, devuélvase.

Enrique S. Petracchi - Carlos S. Fayt - Juan C. Maqueda - Eugenio R. Zaffaroni - Carmen M. Argibay - Ricardo L. Lorenzetti (en disidencia) - Elena I. Highton de Nolasco (en disidencia)

DISIDENCIA DE LOS DRES. HIGHTON DE NOLASCO Y LORENZETTI CONSIDERANDO:

1. Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia de la instancia anterior, hizo lugar a la demanda promovida por la actora con el objeto de obtener la repetición de las sumas que pagó al organismo recaudador a raíz de la resolución determinativa de oficio que éste le había efectuado por haber omitido computar como gravados a los intereses provenientes de la financiación del saldo de precio de una operación de venta de acciones en sus declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los meses de diciembre de 1996 y diciembre de 1997.
2. Que para decidir en el sentido indicado, tras recordar que la venta de acciones no se encontraba alcanzada por el tributo, puso de relieve que el artículo 9, inciso 2) de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (ley 23349; la norma citada corresponde al artículo 10 en el t.o. 1997) establece que los intereses devengados con motivo de pagos diferidos integran el precio neto gravado, aunque se facturen o convengan por separado. Afirmó, por lo tanto, que la ley no alude a una imposición independiente respecto de los intereses ya que adopta un criterio de unicidad y considera a la financiación del saldo de precio como un accesorio del hecho principal.

En las condiciones indicadas, concluyó que tratándose específicamente de una operación -la venta de acciones- que no resultaba gravada según lo establecido por el artículo 7, inciso b) de la ley del tributo, los intereses devengados en razón del pago en cuotas pactado tampoco lo estaban. En ese orden de ideas, consideró que el artículo 1 del decreto 2633/1992, al establecer que los intereses originados en la financiación o pago diferido del precio correspondiente a las ventas “resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas”, carece de sustento en el texto legal -lo que determina su invalidez constitucional por vulnerar el principio de reserva de ley- en tanto asigna el carácter de hecho imponible autónomo a los intereses, sin tener en cuenta la naturaleza y el tratamiento de la prestación a la cual acceden.

Por último, señaló que la división jurídica del organismo recaudador -según resulta de las actuaciones administrativas- se había expresado en sentido coincidente con la interpretación fijada por esa Sala.

1. Que contra tal sentencia, el Fisco Nacional dedujo recurso ordinario de apelación que fue concedido mediante el auto de fs. 162, y es formalmente admisible porque se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el monto disputado supera el mínimo establecido por el artículo 24, inciso 6), apartado a) del decreto ley 1285/1958, y la resolución 1360/1991 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 212/222 vta. y su contestación a fs. 225/238 vta.
2. Que la recurrente aduce, básicamente, que a partir de la modificación introducida por la ley 23871 a la Ley de Impuesto al Valor Agregado se gravaron las locaciones y prestaciones financieras (artículo 3, inciso e], punto 21 de la ley del tributo -t.o. en 1997 y sus correlativos anteriores-), quedando alcanzados los servicios de esa naturaleza, ya sea que estén relacionados con operaciones gravadas o exentas. Señala que se encuentran gravados los intereses y no la operación que los origina. En su criterio, quedan únicamente al margen de la imposición las excepciones determinadas taxativamente en el artículo 7, inciso h), punto 16 de la ley. De tal manera, según afirma, el decreto 2633/1992 no creó un nuevo hecho imponible -como lo sostiene la Cámara- puesto que respetó la esencia de la normativa legal, esto es, que todos los casos de devengamiento de intereses tributan el impuesto, a excepción de los taxativamente determinados.

Por otra parte, sostiene que la demanda de repetición fue deducida fuera del plazo establecido por el artículo 25 de la LPAN, por lo cual el a quo no pudo invalidar un acto de alcance general

(el decreto 2633/1992) que fue aplicado en el acto determinativo de la obligación tributaria de la actora.

# Que la tesis sostenida por el organismo recaudador -en el sentido de que los intereses correspondientes a la financiación otorgada directamente por el vendedor recibe un tratamiento impositivo autónomo- no condice con la circunstancia de que pese a haberse sujetado a la tributación en el IVA a las colocaciones y prestaciones financieras, se mantuvo en la ley del impuesto el principio según el cual los intereses percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término son integrantes del precio neto gravado (artículo 10, párrafo 5, punto 2). En efecto, esta norma implica que cuando el vendedor -o quien realice la locación o la prestación de servicios- financia directamente al comprador el precio convenido, o parte de éste, los intereses no son escindibles de la operación principal a la que acceden, por lo cual su tratamiento impositivo es el mismo que el otorgado por la ley a esta última. De tal manera, si la operación principal se encuentra exenta -como ocurre en el caso de autos- cabe concluir que también lo están los intereses porque integran, desde el punto de vista de la ley tributaria, el precio de dicha operación. Y si estuviese gravada también lo estarían los intereses -no como prestación autónoma sujeta al tributo- sino porque el mencionado artículo 10 dispone que integran la base imponible del mismo hecho gravado.

1. **Que, sentado lo que antecede, cabe recordar un reiterado criterio de hermenéutica establecido por esta Corte según el cual la inconsecuencia o la falta de previsión no se supone en el legislador, y por esto se reconoce como principio inconcuso que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 278:62; 310:195; 312:1614, entre muchos otros).**
2. Que, desde tal perspectiva, procede afirmar que la sujeción al impuesto de las colocaciones o prestaciones financieras -como hecho imponible autónomo- tiene lugar cuando se trata de negocios de esa clase distintos de la financiación del saldo de precio por parte del mismo vendedor, ya que en este último supuesto deberá estarse a la regla de la unidad consagrada en el artículo 10 y el tratamiento impositivo de los intereses -como se señaló- deberá ser el mismo que la ley establece para la operación principal.
3. Que, con tal comprensión, y habida cuenta de que las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (Fallos: 315:257), a la que debe otorgarse preeminencia para respetar lo establecido por el artículo 31 de la CN en cuanto establece el orden jerárquico de las distintas disposiciones del ordenamiento jurídico (Fallos: 319:3236), máxime al tratarse de cargas tributarias que sólo pueden ser válidamente establecidas por el Congreso de la Nación (Fallos: 319:3400, entre muchos otros), cabe concluir que la norma incorporada por el decreto 2633/1992 (artículo 1, punto 1) en el reglamento de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en cuanto dispone que “los intereses originados en la financiación o en el pago diferido o fuera de término del precio correspondiente a las ventas, obras, locaciones o prestaciones, resultan alcanzados por el impuesto aun cuando las operaciones que dieron lugar a su determinación se encuentren exentas o no gravadas”, **debe entenderse circunscripta a los casos en que la financiación sea prestada por un tercero, ya que tales supuestos resultan ajenos al principio de unidad que surge de lo prescripto por el artículo 10 de la ley. Con este limitado alcance -único que permite guardar la compatibilidad de la norma reglamentaria con la ley y preservar su validez constitucional- es fácil concluir que dicha disposición resulta inaplicable al “sub examine”.**
4. Que si bien la conclusión precedentemente expuesta torna inoficiosa la consideración del agravio relativo a que la presente demanda se habría interpuesto una vez vencido el plazo

establecido por el artículo 25 de la ley 19549, cabe poner de relieve que la actora se ajustó en su proceder a lo establecido por el artículo 81 -párrafo 3- de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.), que regula específicamente lo relativo a la acción o demanda de repetición de impuestos, sin establecer una limitación temporal como la señalada por el Fisco Nacional. Por lo demás, con relación a lo prescripto en el último párrafo del mencionado artículo, cabe señalar que en el caso de autos no ha sido materia de discusión la circunstancia, alegada por la actora desde el comienzo del pleito, de que la carga del impuesto no fue trasladada al adquirente de las acciones, por lo que sería igualmente innecesario detenerse en la consideración de los alcances de lo establecido en ese último párrafo.

Por ello, se confirma la sentencia apelada, con la salvedad que resulta de lo expresado en el consid. 8. Las costas de esta instancia se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida (artículo 68, parte 2 del CPCC). Notifíquese y devuélvase.

Elena I. Highton de Nolasco - Ricardo L. Lorenzetti

**PARTE/S:** Angulo, José Pedro y otros

**TRIBUNAL:**Corte Sup. Just. Nac.

**SALA:** -

**FECHA:** 28/09/2010

Buenos Aires, 28 de septiembre de 2010 VISTOS LOS AUTOS:

"Angulo, José Pedro y otros (TF 21.995-I) c/ D.G.I.".

CONSIDERANDO:

Que tal como lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, resulta aplicable a las cuestiones debatidas en el sub examine la disidencia de los jueces Lorenzetti y Highton de Nolasco en el caso "Chryse" (Fallos: 329:963), a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada, con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo aquí decidido.

*Ricardo* *LuisElena* *I.* *Highton* *deCarlos S. Fayt*

*Lorenzetti* *Nolasco*

*Juan* *CarlosE. Raúl Zaffaroni* *Carmen* *M.*

*Maqueda* *Argibay*

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por Analía Alejandra Sánchez, apoderada del señor José Pedro Angulo, con el patrocinio letrado del Dr. Esteban Alfredo Laspina.

Traslado contestado por: la AFIP-DGI, representada por el Dr. Lucas A. García Aráoz. Tribunal de origen: Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso

Administrativo Federal.

Intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.

Para acceder al Dictamen de la Procuración General de la Nación ingrese a: <http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2010/monti/feb/2/angulo_jose_a_167_l_xliv.pdf> Intereses B Hecho imponible B Impuesto al valor agregado.

# ANGULO JOSE PEDRO (TF 21995-1) Y OTROS c/ DGl

**S.C. A.167. L-XLIV** **(RECURSO EXTRAORDINARIO)**

*Procuración General de la Nación*

Suprema Corte

-I-

A fs. 918/922, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo

Contencioso Administrativo Federal continuó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en lo relativo a la determinación de la obligación tributaria. mientras que revocó la inexigibilidad de los intereses resarcitorios declarada por ese organismo jurisdiccional.

Para así decidir, explicó que los actores habían vendido a Disco S.A la

totalidad de las acciones que poseían en Angulo Hermanos S.A. y que el 5% del precio de venta se abonaría a lo largo de 60 meses, en cuotas semestrales con un interés a la tasa LIBOR más

.2% anual.

Señaló que el Fisco Nacional había considerado a esta financiación del saldo

del precio de venta como una colocación o prestación financiera alcanzada por el impuesto al valor agregado (IVA) en los términos del art 1° del decreto de necesidad y urgencia *879/92,* ratificado por el art. 19 de la ley 24.307. y, en consecuencia, había procedido a determinar de oficio la obligación tributaria resultante confirmada parcialmente por el Tribunal Fiscal de la Nacion.

Sentado lo anterior, recordó que todas las prestaciones financieras fueron

sometidas a imposición a partir de la generalización del IVA dispuesta por la ley 23.871, momento a partir del cual el art 3°, inc. e), pto. 21, de ley del tributo (t.o. 2001. al que se referirán las citas siguientes) alcanzó a todas las locaciones y prestaciones con prescindencia del encuadramiento jurídico que corresponda al contrato que las origine. Ello implica, aclaró, gravar la renta financiera aunque sea producto de una forma jurídica contractual no alcanzada por el citado impuesto.

Manifestó que la ratificación por el Congreso Nacional del decreto de necesidad

y urgencia 879/92 -que fijó el momento de perfeccionamiento del hecho imponible para las colocaciones o prestaciones financieras- revela la explícita e inequívoca voluntad legislativa de atribuir a éste el rango de ley formal. Y, en la medida en que esta ley formal gravaba las prestaciones financieras al momento de los hechos que dieron lugar al caso, lo dispuesto por el decreto 2.633/92 resulta irrelevante para resolver la controversia.

Por último, aseveró que desde este punto de vista es que corresponde examinar

el criterio de “*unicidad”* o “*accesoriedad”* que plantean los apelantes de conformidad con el cual los intereses derivados de una operación exenta deben seguir la misma suerte que la principal. Negó que ella sea así pues, existe una ley formal que determina como hecho imponible del IVA a las prestaciones financieras, con independencia del tratamiento tributario que corresponda al capital que las originó, solución a la que no obsta lo resuelto por V.E. en Fallos: 329:963. toda vez que allí no se sentó jurisprudencia alguna sobre el alcance de los preceptos federales cuya interpretación se debate en el caso.

* II -

A fs. 926 941. la actora interpuso recurso extraordinario, concedido a fs. 956 en cuanto se discute la interpretación de normas de carácter federal.

Reiteró, en primer lugar, sus planteos dirigidos a cuestionar la constitucionalidad tanto del decreto 879/92, aun luego de su ratificación por el art. 29 de la ley 24.307, como del 2.633/92 extendió indebidamente el gravamen a supuestos no contemplados por la ley.

A continuación explicó que la vida económica y las complejidades de la ley del

gravamen hacen posible la aparición de los denominados *"hechos imponibles complejos"* que ocurren, por ejemplo, cuando una prestación de servicios gravada requiere la incorporación de una cosa mueble cuya venta independiente está exenta. También se incluyen en esta categoría otros supuestos en los que se combinan, en una única prestación u operación, hechos gravados con otros que no lo están, o que están excluidos del objeto del tributo.

Subrayó que frente a este tipo de situaciones, la teoría de la *“unicidad”*

adquiere relevancia. a fin de asegurar una interpretación uniforme y sistemática del tributo estableciendo que, en aquellos casos en los cuales la operación es indivisible, los hechos imponibles deben recibir el mismo tratamiento que la principal salvo que la norma expresamente disponga un tratamiento diferente,

Afirmó a continuación que la ley de IVA adopta esta regla o premisa de la

*"unicidad”* como se evidencia en la lectura de sus arts. 10 (último párrafo). *7* (último

Párrafo), 3º (segundo párrafo del inc. c. y último párrafo), 22 y 2º (inc. a), razón por la cual los intereses que son accesorios a una actividad principal exento o excluido del gravamen deben correrla misma suerte que éste.

Por último, se agravió del apartamiento de la Cámara de la doctrina sentada por

V.E. en Fallos: 329;963. Toda vez que los hechos allí debatidos son similares a los de esta causa.

* III -

Considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente,

pues se ha cuestionado la inteligencia otorgarda por el superior tribunal de la causa a normas federales- ley del Impuesto al valor agregado N° 23.349 y sus modificaciones. decretos 879/92 y 2.633/92- y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ellas (art. 14,inc. 3. ley 48)

* IV -

Desde mi óptica, las cuestiones aquí debatidas resultan sustancialmente

idénticas a las ya examinadas por V.E. en Fallos: 329:963 (voto de los Dres. Highton de Nolasco y Lorenzetti), a cuyos fundamentos me remito *brevitatis causae.*

* V-

Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde declarar formalmente

Admisible el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de éste.

Buenos Aires. febrero de 2010 ES COPIA LAURA M. MONTI

# Bildown SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario

PARTE/S: Bildown SA c/Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ordinario

TRIBUNAL: Corte Sup. Just. Nac.

SALA: -

FECHA: 27/12/2011

Suprema Corte:

- I -

Bildown S.A. inició esta causa contra la Administración Federal de Ingresos Públicos, a fin de que se declarase la nulidad de las resoluciones (DIR RPAR) 4/03, 5/03, 6/03, 7/03, 9/03 y 10/03, dictadas por el jefe a cargo de la Dirección Regional Paraná de la DGI-AFIP, todas del 28 de febrero de 2003, en cuanto habían rechazado sendos pedidos de reintegro del IVA correspondientes a adquisiciones suyas vinculadas con productos que finalmente exportó, por los períodos fiscales 7 a 10/99, 12/99 y 1/00, de acuerdo con lo prescrito por el art. 43 de la ley 23.349.

La jueza federal de Concepción del Uruguay, a fs. 204/210, rechazó íntegramente la demanda.

Tras desestimar un planteamiento de nulidad fundado en el vencimiento del plazo del art. 28 de la RG 616/99 (AFIP), puntualizó que las impugnaciones del ente fiscal se sustentaron en el cuestionamiento de las operaciones realizadas con seis proveedores, bien porque las facturas emitidas por éstos carecían de ciertos requisitos reglamentarios, o bien porque de ellas no surgía que se hubiese perfeccionado el hecho imponible del gravamen pues ellos no habían presentado sus declaraciones juradas o no habían contestado los requerimientos del Fisco tendientes a dilucidar aspectos de la operatoria bajo estudio.

Indicó que la normativa fiscal condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés para el comprador, locatario o prestatario a la validez de los comprobantes respectivos, los que han de cumplir con los requisitos reglamentariamente fijados (arts. 34 y cc. de la ley 11.683, t.o. en 1998; arts. 41 y cc. de la RG 100 -AFIP-), aunque deja abierta la posibilidad para que los responsables acrediten la veracidad de las operaciones a fin de proceder a la aplicación de dichos conceptos preventivamente invalidados.

Por último, consideró que tanto la prueba documental como la pericial contable realizada dejaban en claro el incumplimiento de los recaudos formales en la facturación, sin que la actora hubiese logrado revertir la situación y acreditar con certeza la autenticidad de sus transacciones con los proveedores observados.

- II -

A fs. 235/239 vta., la Cámara Federal de Paraná revocó lo decidido en la instancia anterior y, en atención al desistimiento parcial formulado por la actora en su expresión de agravios, hizo lugar parcialmente a la demanda, ordenando en consecuencia el reintegro del IVA correspondiente.

Consideró, en síntesis, que si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable, la sola conducta omisiva de los proveedores, en cuanto a la irregularidad de su facturación o en cuanto al incumplimiento de sus propias obligaciones sustantivas no es determinante para la procedencia del reintegro solicitado, toda vez que, de la prueba rendida en autos, a su juicio, se desprende la autenticidad de las compras efectuadas.

Señaló que del informe pericial contable de fs. 111/143 -que no fue impugnado por las partes- se aprecia con detalle el circuito comercial de la actora en cuanto a la compra de sus insumos (frutas) para la elaboración del producto exportado (jugos). En efecto, allí consta, de manera pormenorizada, el circuito físico de la mercadería (camiones que la transportaban, su conductor, tipo y cantidad de fruta, proveedor correspondiente, remito y factura, etc.), como también el económico correspondiente a los abonos efectuados por la actora (órdenes de pago, emisión y entrega de cheques, débitos en cuenta bancaria, etc.).

Por ello, afirmó que existían elementos suficientes para tener por acreditada la veracidad de las operaciones y su realidad económica, a los efectos del cumplimiento de lo preceptuado en el art. 41, último párrafo, de la RG 100.

- III -

A fs. 244/268 luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

Sostiene que la sentencia de la cámara ha incurrido en graves omisiones y desaciertos en la apreciación de las constancias de autos, a resultas de lo cual se ha tenido por constatada la existencia de las operaciones cuestionadas, circunstancias que la descalifican como pronunciamiento válido. A su juicio, además, hay gravedad institucional puesto que está involucrada la renta pública.

Indica que el régimen de devolución de IVA por exportaciones reviste carácter excepcional, y que tiene por miras el fomento del comercio exterior. En tal orden de ideas, sostiene que para que se genere el derecho a obtener el reintegro para el exportador, éste debe haber adquirido bienes o servicios a sujetos que revistan como responsables inscriptos en el IVA y, además, el débito fiscal generado por tales operaciones ha de haber sido ingresado al Fisco por los proveedores.

Recalca que al no haberse aquí acreditado que los proveedores cuestionados hubieran declarado y pagado su débito fiscal por IVA, la actora carece del derecho pretendido, puesto que no puede devolverse un tributo que no ha sido ingresado a las arcas públicas.

* IV -

De acuerdo con el auto de fs. 280/281 vta., la Cámara concedió el recurso extraordinario sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, puesto que lo rechazó en lo concerniente tanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad como a la gravedad institucional denunciada.

Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad endilgada a la sentencia, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

* V -

# Según observo, ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, cabe recordar, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-.

Entiendo que tal extremo comprende tanto la entrega de productos por parte de los proveedores, como el respectivo pago del precio más el IVA correspondiente por el lado de la actora, aspectos que, como quedó indicado en el acápite anterior, resultan irrevisables ahora.

Por ende, corresponde estudiar únicamente el agravio del Fisco fincado en la inteligencia de las normas federales involucradas (art. 43 y cc. de la ley del IVA, art. 34 de la ley de procedimiento fiscal y demás normas reglamentarias). Su queja radica, en síntesis, en que tales normas condicionan el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por parte de los proveedores.

Adelanto mi opinión en cuanto a que la tesitura fiscal resulta equivocada y debe ser enfáticamente rechazada, tal como seguidamente lo fundamentaré.

* VI -

# Queda en claro aquí que la actora ha abonado el gravamen correspondiente a sus adquisiciones, pagándolo junto con el precio, en la forma en que la propia ley del impuesto lo ha dispuesto -vale decir al proveedor- (arg. arts. 10, 11, 12 y cc. de la ley del IVA), lo que le genera el derecho a tomar tal suma de dinero como "crédito fiscal", atado a las vicisitudes de la operatoria comercial que le sea propia (arg. Fallos: 308:673, considerandos 7° y 8°) pero que, en principio y en la mayoría de los casos, le permitirá sustraer esa suma ya pagada de su correspondiente "débito fiscal", originado éste con la venta de sus productos o la prestación de sus servicios a terceros.

Ello no quita que, en ciertos otros casos, como ocurre en el supuesto del sub lite, pueda surgir el derecho al reintegro de ese "crédito fiscal" abonado con el precio de sus insumos, al haber exportado las mercaderías con ellos fabricadas (arg. arts. 8, inc. d, 43 y cc., ley del IVA).

# Sentado ello, nada encuentro en la ley del IVA -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó.

# Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice.

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora -con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante- debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquéllos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc.7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).

* VII -

Por lo expuesto, considero que debe declararse formalmente admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada, de acuerdo con lo aquí indicado.

Buenos Aires, 4 de mayo de 2011 ES COPIA

Laura M. Monti Adriana N. Marchisio

*Prosecretaria Administrativa Procuración General de la Nación*

Buenos Aires, 27 de diciembre de 2011 VISTOS LOS AUTOS:

“Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ ordinario”.

CONSIDERANDO:

Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad.

Por ello,

de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Elena I. Highton de Nolasco Carlos S. Fayt

Enrique Santiago Petracchi Juan Carlos Maqueda

E. Raúl Zaffaroni Carmen M. Argibay

# Corte Suprema de Justicia de la Nación Fecha: 19/03/2014

**Partes**: **Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c. DGI**

# Hechos

La AFIP intimó al actor a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del Impuesto a las Ganancias e IVA, como consecuencia de impugnar gastos deducidos por aquél en el primero y créditos fiscales computados en el segundo. Tales impugnaciones se fundaron el art. 2 de la Ley conocida como “Antievasión”. El Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones del organismo. Para decidir así consideró que existe una colisión entre lo dispuesto por la norma referida y el texto del art. 34 de la Ley 11.683, en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo. La Cámara confirmó lo resuelto. Interpuesto recurso extraordinario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345.

# Sumarios

1. - **El art. 2 de la ley 25.345 es inconstitucional en cuanto prohíbe el cómputo de operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, a efectos de establecer la base imponible de un gravamen, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para su correcta determinación y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada**.

# - El art. 2 de la ley 25.345 “Antievasión” es irrazonable, pues prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas —que constituyen gastos deducibles en el Impuesto a las Ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.



Mera, Miguel Ángel (TF 27870-I) C/ DGI.

# Dictamen de la Procuradora Fiscal.

Suprema Corte:

* I —

En su sentencia de fs. 226/228, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— revocó las resoluciones 334/06 y 335/06 (DV RRMP), ambas del 31 de julio de 2006, por medio de las cuales la AFIP había intimado a Miguel Ángel Mera para que ingresara ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias (ejercicio 2003) e IVA (ejercicios 1 a 4/03, 6/03, 11 y 12/03 y 2 a 4/04), al impugnarle gastos deducidos en el primero como así también créditos fiscales en el segundo por haber abonado en efectivo algunas compras a sus proveedores por cifras superiores a $1.000, en contravención a lo establecido en los arts. 1º y 2º de la ley 25.345, conocida como "ley antievasión".

Para así decidir, tras rechazar la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional a fs. 119/122, advirtió que existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2º de la ley

25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), en tanto éste permite al

contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo.

Adujo que, ante dicha situación, debe primar la norma del art. 34 de la ley de rito fiscal, ya que se trata —a su juicio— de una ley especial, vinculada al procedimiento fiscal, frente a otra general como lo es la "ley antievasión", que posee características más amplias, y que por ende no puede entenderse como derogatoria de un precepto particular anterior.

Añadió que la ley 25.795, que posteriormente reemplazó el texto del art. 34 de la ley 11.683, continuó permitiendo la comprobación de la realidad de las operaciones para aquellos casos en los que se hubieran empleado medios de pagos diversos a los normados.

Destacó que la derogación de la resolución general 151 (AFIP) y su reemplazo por su similar

1.547 no importa la inoperatividad del art. 34 de la ley 11.683, y que la solución propuesta es la que mejor se aviene tanto con el principio de capacidad contributiva como con la garantía del derecho de defensa, al permitir demostrar la sustantividad de las operaciones realizadas.

Puso de relieve que el Fisco Nacional no cuestionó la existencia de las transacciones cuyos pagos se cuestionan, ni que los respectivos proveedores no contasen con capacidad para desarrollar sus actividades, lo cual fue además corroborado por la prueba pericial contable realizada.

* II —

Por su parte, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por la instancia anterior (ver sentencia de fs. 281/286 vta.).

En primer término, rechazó los agravios del Fisco relativos a la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso del contribuyente, fincados en que las intimaciones de pago no resultaban de determinaciones de oficio sino producto de procedimientos reglados por el art. 14 de la ley 11.683. Al respecto, expresó que lo fundamental es la sustancia de los actos recurridos, que los torna equiparables a los actos de determinación de oficio.

Dijo que la exigencia de que los contribuyentes cumplan con determinados deberes formales no pude traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los respectivos impuestos y sus hechos imponibles.

Con relación al tema de fondo, estimó que no es suficiente invocar el principio de especialidad del art. 34 de la ley de rito fiscal frente a lo dispuesto en la ley 25.345. Especificó que ambas normas están inspiradas por la misma ratio legis, consistente en que los pagos por las transacciones gravadas se efectúen por medios fehacientes, a fin de impedir que se omita su declaración. Sin perjuicio de ello, opinó que ambas normas resultan incompatibles entre si, por lo que no puede sostenerse su vigencia simultánea.

Sostuvo que el art. 2º de la ley 25.345 resulta inconstitucional por violar el principio de razonabilidad, en tanto impide descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar ganancias gravadas, o bien computar el pertinente crédito fiscal en el IVA, pues altera los hechos imponibles definidos en las leyes sustantivas, llevando a gravar rentas ficticias y a cobrar un impuesto mayor que el valor agregado por la labor del contribuyente.

* III —

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 294/309.

En primer término, se agravia ya que la cámara desechó sus agravios con relación a la incompetencia del Tribunal Fiscal en la materia discutida en autos, sosteniendo la recurrente que ésta se halla fuera del ámbito del art. 159 de la ley 11.683.

Con relación a los actos impugnados, expresó que, a su juicio, no hay tal colisión entre las normas en juego. Agregó que la ley 25.795, al darle una nueva redacción al art. 34 de la ley de

rito fiscal, no derogó el art. 2º de la ley 25.345, que es una norma especial y que prevalece ante lo dispuesto por aquélla.

Añadió que no se trata de probar o no las operaciones, sino que aun cuando ellas fueran auténticas e indubitadas, la ley prohíbe el cómputo de ciertos gastos y créditos en razón de haber contravenido su mandato.

Expuso que la sentencia apelada es arbitraria, al no rebatir los sólidos argumentos por ella expuestos y que, además, encierra un supuesto de gravedad institucional al declarar la inconstitucionalidad de la "ley antievasión".

Este recurso fue concedido a fs. 324 en lo tocante a la interpretación de normas federales, y rechazado en lo demás sin que se hubiese interpuesto el pertinente recurso directo.

* IV —

# A mi modo de ver, el agravio vinculado con la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación consiste en un problema de índole procesal que, a pesar de estar regido por una ley federal, resulta —en principio— materia ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 301:179; 302:884; 306:1855; 310:2937, entre otros),

**motivo por el cual se impone su rechazo.**

No es óbice a lo expuesto la alegación de la presunta existencia de un interés institucional que permitiría apartarse de esta regla —cfr. Fallos: 256:62— toda vez que, en este aspecto, la apelación fue expresamente denegada por la cámara sin que el ente recaudador haya ocurrido en queja, circunstancia que limita la competencia del Tribunal en la medida que le otorgó la alzada (Fallos: 322:2559; 323:385; 324:1721).

* V —

En cuanto al restante agravio del Fisco Nacional, estimo que el recurso extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 34 de la ley 11.683 y sus modificaciones —en especial, su redacción según el texto dado por la ley 25.795—, y arts. 1º y 2º de la ley 25.345 y sus modificaciones) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48).

Debo puntualizar que al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834;

316:2624; 320:1915, entre otros).

* VI —

Como punto de partida, cabe recordar que el art. 14 de la ley 24.765 incorporó como artículo sin número a continuación del entonces art. 40 de la ley 11.683 (según su ordenamiento dado en 1978 por el decreto 2.861), con el siguiente texto: "Facúltase a la Dirección General a condicionar el computo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados". Como consecuencia de la reordenación realizada por el decreto 821/98 este precepto pasó a estar contemplado en el art. 34.

Es pertinente señalar el inveterado criterio del Tribunal en cuanto a que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), y que si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley son, en general, simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian (Fallos: 77:319), no puede decirse lo mismo de las explicaciones

brindadas por los miembros informantes de los proyectos, pues tales explicaciones o informes constituyen una fuente propia de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 141:254).

En el debate en la Cámara de Senadores, el miembro informante, senador Verna, expresó que dicha disposición fue insertada en la ley de procedimientos tributarios "con el propósito de asegurar la comprobación de las operaciones que realizan los contribuyentes y responsables", añadiendo que con dicho condicionamiento, que admitía prueba en contra, se pretendió "reforzar los instrumentos de comprobación de las operaciones ya que en los hechos se han detectado operaciones en las que se han utilizado distintos mecanismos de adulteración del respaldo documental, como emisiones de facturas sin actividad comprobable, facturas duplicadas o fotocopiadas con procedimientos de alta resolución" (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión de los días 20 y 21 de noviembre de 1996, p. 7.112). Es debate posterior en dicha cámara, como así en el suscitado en la de Diputados (sesión del 11 de diciembre de 1996), el proyecto de dicha norma no mereció mayores observaciones en su tratamiento.

Más tarde, en virtud de lo dispuesto por los decretos 1.156/96, 618/97, 821/98 y concordantes, se sustituyó la mención a la "Dirección General" por la de "Administración Federal de Ingresos Públicos".

* VII —

Años más adelante, con el dictado de la ley 25.345 (B.O. del 17/11/2000) se incorporaron nuevas normas al sistema tributario procedimental. Interesa aquí tener en cuenta lo dispuesto por sus dos primeros artículos.

En el 1º se estableció que no surtirían efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a $10.000 —monto luego reducido a $1.000 por el art. 9º de la ley 25.413, publicada en el B.O. el 26/03/01—, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante ciertos mecanismos que aseguren la visibilidad de las operaciones (depósitos en cuentas de entidades financieras; giros o transferencias bancarias; pagos con tarjetas de crédito; etc.).

En su art. 2º se ordenó que "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones".

En el mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional (proyecto 121-PE-99; mensaje 137), se indicó que se proponía una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible dichos fenómenos. Dentro del marco referido, se impulsaba la adopción de "medidas generales y automáticas de control, de utilización de medios informáticos y de técnicas de fiscalización" para que la información fiscal fuera completa, organizada e interconectada, agregando con respecto al instituto bajo estudio, previsto en los arts. 1º y 2º del proyecto, que "las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de 'lavado' de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito".

En línea con las pautas hermenéuticas supra recordadas, V.E. también ha resaltado la importancia que, en esta tarea, posee el mensaje del órgano que propone la norma, el que resulta útil para conocer su sentido y alcance (Fallos: 306:1047).

Concordantemente, durante el debate en la Cámara de Diputados, el miembro informante, Diputado Baglini, expresó que en el proyecto se contemplaban medidas sobre los grandes evasores, propiciándose facilitar la fiscalización, incrementar los controles y aumentar las sanciones por incumplimiento. Indicó que se buscaba una conjunción de disposiciones

legislativas y de administración tributaria para crear mejores condiciones para combatir la evasión, "incrementando la transparencia, la rastreabilidad, el control y la simplificación de los sistemas (...)" (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio de 2000, p. 2.849). Todo ello, según el mismo legislador, dentro de una pléyade de otras herramientas, tales como el perfeccionamiento de la identificación tributaria de los sujetos, de sistemas de medición de la producción primaria, del régimen de recaudación de los aportes y contribuciones de la seguridad social, y del régimen especial de determinación de aportes y contribuciones previsionales, etc.

Por su parte, el diputado Lamberto (Diario de Sesiones, p. 2.856), expresó que "Como hecho novedoso se incorpora la imposición de un límite al pago en efectivo, norma que ya existe en casi todos los países del mundo. (...) Hoy prácticamente el dinero electrónico está reemplazando al dinero papel o al dinero símbolo, por lo cual deberá cambiar la legislación sobre su uso. Me parece que esto es un avance, y probablemente con el tiempo también se deberá bajar la cantidad". En esa línea, el diputado Baiter indicó que los artículos 1º y 2º del proyecto no establecían algo nuevo, puesto que ello "ya rige en el país desde el dictado de la resolución 151/98 de la AFIP que reglamenta el artículo agregado a continuación del artículo 40 de la ley 11.683".

En el Senado, el miembro informante —que también fue el senador Verna— indicó que "parece que nos hemos acostumbrado a tener que aceptar estas situaciones en aras de una finalidad de orden superior, como lo es asegurar la equidad tributaria procurando que todos los responsables cumplan con sus obligaciones y, al mismo tiempo, proveer de los recursos genuinos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines" (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión del 6 de septiembre de 2000, p. 5.183).

Así las cosas, tengo para mí que es preciso indagar, en primer término, cuál fue la situación resultante en el ordenamiento tributario al momento de la sanción de la ley 25.345 y sus modificaciones, con relación a lo que disponía en ese entonces el art. 34 de la ley de rito fiscal, dejando para el acápite siguiente el estudio de las ulteriores consecuencias de la sanción de la ley 25.975.

Ambas normas, como quedó dicho, fueron emanadas del Congreso Nacional y sin que se advierta, a mi modo de ver, que alguna de ellas pueda ser reputada especial con relación a la otra —en lo que al punto bajo discusión en el sub lite se refiere—. Sin perjuicio de ello, tengo para mi que es posible armonizar las disposiciones bajo estudio ya que, en efecto, para las operaciones por cifras superiores a $1.000 era de aplicación lo normado por los arts. 1º y 2º de la ley 25.345 y sus modificaciones, quedando subsistente lo establecido por el art. 34 de la ley 11.683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada.

Pienso que la hermenéutica propuesta se adecua al criterio de esa Corte en cuanto sostiene que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos, dejándolas a todas con valor y efecto (arg. Fallos: 324:1481; 326:2637, entre otros).

De igual manera, debe tenerse en cuenta que los textos normativos no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, de manera aislada, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (arg. Fallos: 324:4367).

* VIII —

Despejado lo anterior, corresponde ahora indagar si el dictado de la ley 25.795, en tanto introdujo ciertos cambios en el texto del art. 34 de la ley 11.683, obliga a modificar el criterio propiciado en el acápite anterior.

La ley 25.795 (B.O. del 17/11/2003), en su art. 1º, inc. VIII, estableció la "sustitución" del art. 34 de la ley de procedimientos tributarios por el nuevo texto en ella contenido, que contaba con dos párrafos.

En el primero de ellos, la única novedad con respecto a la anterior redacción (según la citada ley 24.765) fue que la facultad ya señalada se confirió al Poder Ejecutivo Nacional, sustituyendo a la AFIP en la delegación normativa formulada.

Y en el segundo se estableció que "Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33".

Estimo que ninguna de las innovaciones aportadas por la ley bajo estudio en este acápite permite sostener que el Congreso Nacional haya querido dejar sin efecto lo normado por los arts. 1º y 2º de la ley 25.345. Ello es así pues el primer párrafo mantuvo su texto casi incólume, con la salvedad de que la delegación legislativa —cuya constitucionalidad no fue aquí cuestionada— dejó de hacerse en la AFIP para pasar a manos del Poder Ejecutivo Nacional. Y en el segundo párrafo se amplió el ámbito de aplicación de la norma respecto de aquellas facturas o documentos equivalentes que requieran una previa tarea de constatación.

Por otra parte, y respetando las pautas hermenéuticas indicadas en los acápites anteriores, nada hallo en el debate que precedió a la sanción de esta ley que lleve a inferir que estuvo en la intención del legislador dejar de lado lo dispuesto por la ley 25.345 para volver, de manera íntegra, al sistema instaurado en 1996 con la ley 24.765.

En efecto, en el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional 221/03 (expediente 45-P.E.- 2003) se expresó que "mediante la reforma propuesta se propicia incorporar una serie de normas tendientes a perfeccionar los procedimientos y mecanismos que regulan las disposiciones de la citada ley —se refiere a la 11.683— en el entendimiento de que tales modificaciones permitirán mejorar el cumplimiento de los responsables con su consecuente impacto positivo en los recursos fiscales". Se agregó que, por su parte, "se incorpora un artículo a continuación del artículo 33 según el cual se dispone que los contribuyentes estarán obligados a constatar a través de los medios que prevea el organismo de marras —se refiere a la AFIP— si el emisor de la factura o documento equivalente está habilitado a tal fin", añadiendo que "se incorpora un párrafo en el artículo 34 que está en consonancia con la reforma a que se refiere el párrafo precedente".

Es decir, que el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional —íntegramente respetado por el Congreso en este punto— se limitó a "incorporar" un segundo párrafo en el art. 34 de la ley 11.683. Si bien el Congreso "sustituyó" el texto del art. 34 de dicha ley por uno nuevo, como advertí, lo sustantivo fue el segundo párrafo, modificándose el primero sólo en cuanto al ente receptor de la competencia que se delegaba.

En efecto, tal inteligencia se ve avalada por la intervención de los diputados Correa, Loutaif, Snopek y Cantini en la sesión del 3 de septiembre de 2003, el último de los cuales afirmó, en cuanto a la prohibición de realizar pagos en efectivo por sumas mayores a $1.000, que ello ya estaba prohibido por la ley.

A mi modo de ver, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649).

* IX —

Por último, debo poner en claro que si bien en su escrito inicial ante el Tribunal Fiscal (fs. 54/63 vta.) la actora realizó algunas manifestaciones tendientes a poner en tela de juicio la

constitucionalidad de los arts. 1º y 2º de la ley 25.345 (en especial, ver fs. 61 y 61 vta.), advierto que ellas, por su carácter escueto y genérico, no resultan suficientes para que la Corte Suprema ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que puedan encomendarse a un tribunal de justicia (confr. doctrina de Fallos: 301:904; 312:72 y 122, entre otros).

Dentro de tal orden de ideas, también la Corte ha exigido que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad dé una norma debe demostrar claramente en qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen y que ello acaece en el caso concreto (Fallos: 302:1666; 310: 211), circunstancias que tampoco se verifican en el sub lite.

A todo evento, no ha de pasar desapercibido que tales endebles planteos de inconstitucionalidad no fueron mantenidos en las demás presentaciones realizadas por la actora (ni al contestar agravios ante la Cámara, fs. 240/244 vta.; ni al responder el traslado del recurso extraordinario del Fisco, fs. 314/322), circunstancia que, por lo demás, obsta a aplicar la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear, al contestar el memorial dé su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

* X —

# En virtud de lo expuesto, estimo que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 4 de marzo de 2013.— Laura M. Monti.

N. 1328. XLVII.

Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c. DGI. Buenos Aires, diecinueve de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c. DGI". Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos intimó al actor a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias (ejercicio 2003) e IVA (ejercicios 1 a 4/2003 6/2003 11 y 12/2003 y 2 a 4/2004), como consecuencia de impugnar gastos deducidos por aquél en el primero de tales tributos y créditos fiscales computados en el segundo. Tales impugnaciones se fundaron en que el accionante abonó en efectivo algunas compras efectuadas a sus proveedores, por cifras superiores a $1.000; es decir, sin ajustarse a los medios de pago previstos en el art. 1º de la ley 25.345, por lo cual la AFIP —aplicando lo dispuesto en el art. 2º de ese ordenamiento (modificado por la ley 25.413), conocido como "ley antievasión"— no admitió el cómputo de las respectivas deducciones ni créditos fiscales.

2º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las aludidas resoluciones del organismo recaudador. Para decidir en el sentido indicado —tras rechazar a fs. 119/122 la excepción de incompetencia planteada por la AFIP a fs. 91/106— consideró que existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2º de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t. o. en 1998), en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo. En tal situación, entendió que debía prevalecer la norma del art. 34 de la ley de procedimiento tributario por su carácter de "ley especial", y por ser tuitiva del derecho de defensa al posibilitar que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones impugnadas. Señaló además, que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación. En ese orden de ideas, consideró asimismo la jurisprudencia de esta Corte relativa a la arbitrariedad que implica la renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva y puso

de relieve que en el caso de autos la representación fiscal no niega la veracidad de las operaciones realizadas por la actora con sus proveedores.

3º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso deducido por la AFIP ante esa alzada y, en consecuencia, confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para pronunciarse en el sentido indicado señaló, en primer lugar, que el organismo recaudador no se hizo cargo ni refutó los fundamentos dados en el pronunciamiento de fs. 119/122 para rechazar la excepción que había opuesto esa parte objetando la competencia del referido tribunal para entender en la apelación interpuesta por el contribuyente contra las intimaciones de pago formuladas en los términos del art. 14 de la ley 11.683. Sin perjuicio de ello, destacó que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal Fiscal no es la forma sino la sustancia del acto apelado y que, en el caso en examen, las resoluciones impugnadas ante ese organismo jurisdiccional eran equivalentes a actos de determinación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

4º) Que en lo referente al aspecto sustancial de la controversia, la cámara señaló que, en su criterio, el denominado "principio de especialidad", y lo dispuesto en el art. 8º de la resolución general 151/98, no era fundamento suficiente para sustentar la decisión de prescindir del texto del art. 2º de la ley 25.345. Al respecto llegó a la conclusión de que lo establecido por este artículo era incompatible con el art. 34 de la ley 11.683 y con lo dispuesto en los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias y con el art. 12 de la ley del IVA (t.o. por el decreto 280/97), por lo cual, al no ser posible sostener su vigencia simultánea, correspondía examinar su validez constitucional.

Desde tal, perspectiva, afirmó que cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en el art. 2º de la ley 25.345 —con relación a los medios de pago admitidos— se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre ganancias propiamente dichas para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. Y del mismo modo, con relación al IVA, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido dejaría de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva. Es decir —puntualizó la cámara— que en ambos casos se alteraría el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y su medida.

La sala destacó asimismo que en la especie el organismo recaudador no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, contabilizados y facturados. Puntualizó que existen recibos válidos coincidentes con los requeridos por el Fisco a los proveedores; que está justificada la procedencia de los fondos y, en suma, que no se presenta ninguna circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones.

# 5º) Que, sentado lo que antecede, el a quo juzgó que aplicar lo dispuesto en el art. 2º de la ley 25.345 —según el cual tales gastos, a pesar de que se acredite la veracidad de las operaciones, no podrían ser computados como deducciones ni créditos fiscales por los contribuyentes o responsables—, comportaría una exacción que carece de base legal ya que so pretexto del incumplimiento de un "deber formal", se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor de la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos. En ese orden de ideas, concluyó que, lo contrario no respetaría el principio de razonabilidad de la ley.

6º) Que contra esa sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso el recurso extraordinario de fs. 294/309 vta. que, tras ser contestado por la actora (fs. 314/322), fue concedido por el a quo en los términos de la resolución de fs. 324.

7º) Que los agravios formulados respecto de la admisión de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso planteado por el contribuyente remiten al examen de una cuestión estrictamente procesal que, a pesar de estar regida por una ley federal resulta, en principio, ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 306:1855; 310:2937), máxime al no presentarse un supuesto de arbitrariedad. Ello sin perjuicio de que en atención a los alcances con los que fue concedido el recurso en el auto de fs. 324, y ante la ausencia de queja por su denegación parcial, los referidos agravios serían de todos modos inatendibles en esta instancia (confr. doctrina de Fallos: 322:2559; 323:385, entre otros).

8º) Que en lo concerniente a la cuestión de fondo, el recurso extraordinario resulta formalmente procedente, toda vez que se encuentra en disputa la aplicación y validez constitucional del art. 2º de la ley 25.345, y la decisión del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en esa norma (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).

# 9º) Que en primer lugar cabe señalar que resultan inconducentes para la decisión del pleito los argumentos desarrollados por el Fisco Nacional con el objeto de sostener que el art. 34 de la ley 11.683 no debe ser considerado como "ley especial" que desplace, por ese motivo la aplicación del art. 2º de la ley 25.345.

**En efecto, como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, el a quo juzgó que el referido art. 2º de la llamada "ley antievasión" era inaplicable al caso porque resultaba irrazonable —desde una perspectiva constitucional— y no porque el art. 34 de la ley de procedimiento tributario tuviese mayor especificidad que aquél**.

1. Que el mencionado art. 2º prohíbe al contribuyente o responsable que no hubiera efectuado los pagos de sumas de dinero superiores a diez mil pesos —importe luego reducido a mil pesos por la ley 25.413— por alguno de los medios previstos en el art. 1º de esa ley —depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, mediante tarjetas de crédito, etc.— computar como deducciones, créditos fiscales o asignar el efecto tributario que corresponda a las erogaciones realizadas, aun cuando aquéllos "acreditaren la veracidad de las operaciones".
2. Que la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma —en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores— distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos. **En síntesis, la cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal —como los establecidos en el art. 1º de la citada ley 25.345— puedan acarrear tales consecuencias**.
3. Que el organismo recaudador no ha expresado ante esta Corte argumentos de peso que demuestren la razonabilidad de las referidas consecuencias. En efecto, en el recurso extraordinario, se trae a colación el voto en disidencia de un vocal del Tribunal Fiscal en el que se señala que "...la ley 25.345 ha pasado a integrar las leyes respectivas de impuestos" (fs. 301), puntualizando que esa ley ha sido clara en cuanto a que su incumplimiento no permitirá efectuar deducción o crédito fiscal alguno; y que la norma impugnada no presume la veracidad ni la inexistencia de las operaciones, sino que prohíbe computar los gastos y créditos fiscales por incumplimiento del art. 1º. En esa línea de argumentos, la representación fiscal señala que no se trata de que las operaciones estén probadas o que no lo estén porque "estamos ante un tema de validez: aun si fueran ciertos los gastos o compras, la ley prohíbe el cómputo del beneficio por contravención a la norma" (fs. 301 vta.).
4. Que, como se observa, esa línea argumental consiste en una exégesis de la norma impugnada que inclusive puede aceptarse como una correcta explicación del contenido de esa disposición. Sin embargo, nada aporta que pueda avalar la razonabilidad de ese precepto frente a

las concretas objeciones en que se sustenta la decisión de la cámara; ni la lógica que pueda guardar que se niegan o desconozcan los efectos de actos jurídicos u operaciones cuya existencia y validez se encuentra probada.

# Que en ese contexto cabe recodar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo hizo notar en el citado precedente —para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado— que el legislador no había dado "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley" (considerando 14), y concluyó en que "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16).

1. **Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.**

# Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas —y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario —excepto en lo relativo al punto tratado en el considerando 7º— y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Cód. Procesal Civ. y Com. de la Nación).

Notifíquese y devuélvase.— Ricardo Luis Lorenzetti. — Carlos S. Fayt. — E. Raúl Zaffaroni.

* Juan Carlos Maqueda.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

DGI (Autos Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. - TF 22062-I)

23/02/2010

Voces 

DESERCION DEL RECURSO ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ~ INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCION ~ RECURSO ORDINARIO DE APELACION ANTE LA CORTE SUPREMA ~ VENTA DE INMUEBLE

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación

Fecha: 23/02/2010

Partes: DGI (Autos Bahía Blanca Plaza Shopping S.A. - TF 22062-I)

Publicado en: LA LEY 22/03/2010, 22/03/2010, 10 -

Hechos

La Cámara, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por un determinado período, reduciendo el saldo técnico a favor del contribuyente —art. 24, primer párrafo, de la ley del IVA—. Contra lo así decidido el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación, que fue concedido. La Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró desierto el remedio intentado.

Sumarios

1. 1 - Corresponde declarar desierto el recurso ordinario de apelación interpuesto contra la sentencia que dejó sin efecto la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por un determinado período, reduciendo el saldo técnico a favor del contribuyente**, si los agravios del ente recaudador no logran refutar el razonamiento del Tribunal Fiscal —compartido por la Cámara**— que el art. 4°, inc. d, de la ley 23.349 no contempla únicamente el lucro derivado de la posterior venta del a obra y que el art. 5° del reglamento de esa ley —decreto 692/98— sólo excluye del tratamiento tributario cuya aplicación pretende la actora los supuestos en que las obras hayan permanecido sujetas a arrendamiento o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis por un lapso de tres años, y está fuera de discusión que —en el caso— la venta del inmueble se produjo antes de ese plazo.

TEXTO COMPLETO:

Buenos Aires, febrero 23 de 2010.

Considerando: 1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la materia imponible correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por el período diciembre de 2000, reduciendo el saldo técnico a favor del contribuyente C art. 24, primer párrafo, de la ley del IVA en $735.540,16.

2°) Que contra lo así decidido el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 141/141 vta.) que fue concedido por el **a quo** a fs. 157, y resulta formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en la que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido en el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58, con las modificaciones introducidas por la ley 21.708, y reajustado por la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 186/195 vta. y su contestación por la actora a fs. 198/203.

3°) Que en su sentencia (fs. 99/101), el Tribunal Fiscal de la Nación puso de relieve que no había controversias en cuanto a que la actora "cuyo estatuto social prevé en su objeto la actividad constructora" llevó a cabo la construcción de un edificio con características de shopping center sobre un terreno de su propiedad, al que explotó comercialmente durante dos años a contar desde su habilitación primigenia, arrendando sus distintos locales o cediéndolos en concesión, y que luego procedió a su venta.

**Sentado lo que antecede, señaló que la discrepancia entre las partes radica en que el contribuyente "aduce encontrarse sometido al tratamiento de venta de inmueble al calificarse subjetivamente como empresa constructora, mientras que el Fisco niega dicho carácter subjetivo y considera la transferencia de titularidad del mismo como una desafectación de bien de uso" (fs. 100).**

En ese contexto, el mencionado tribunal consideró que la cuestión definitoria y primaria estribaba en determinar si la actora revestía el carácter de empresa constructora a los fines de la ley del IVA, para lo cual subrayó que el texto legal (art. 4°, inc. d de la ley 23.349) asigna ese carácter a quien realiza las obras, directamente o a través de terceros, "con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble" (fs. 100). **Sobre esa base, el Tribunal Fiscal entendió que la ley del gravamen no limita el carácter de empresa constructora al sujeto que construye sobre inmueble propio para vender lo construido, pues lo reconoce también a quien lo hace para lucrar comercialmente con la explotación de la obra. Y, en esa inteligencia, consideró que, en el caso, al haberse realizado la venta antes de que transcurrieran los tres años que marca el art. 5° del decreto reglamentario de la ley del IVA, es correcto el tratamiento tributario que el contribuyente asignó a esa operación. Al respecto señaló que esa norma reglamentaria no discrimina ese tratamiento por el hecho de que la obra se hubiese arrendado o gravado con derechos reales que otorguen la disponibilidad física del inmueble a terceros, siempre y cuando la venta se realice "como ocurre en el sub examine" antes de los tres años. En orden a ello, consideró que el criterio de la AFIP, en cuanto a que el mero hecho de lucrar con arrendamientos o concesiones excluye el tratamiento de venta de inmueble, aun cuando la enajenación se materialice dentro de los tres años previstos por el art. 5°, implicaría entender que lo establecido en el mencionado artículo del decreto reglamentario se encuentra en oposición con el texto legal, lo cual no es admisible como principio hermenéutico, pues debe preferirse la interpretación que concilie a las normas y deje a todas con valor y efecto.**

La cámara, en su sentencia de fs. 137/137 vta., compartió los fundamentos expresados por el Tribunal Fiscal.

4°) Que en su memorial de agravios, **el representante del organismo recaudador aduce que conforme a una correcta interpretación de los arts. 4°, inc. d, y 11, tercer párrafo, de la ley del IVA y del art. 5°, primer párrafo, del decreto reglamentario, debe entenderse que la venta efectuada por la actora no se encuentra alcanzada por el gravamen**, y que, por ende, en el período respectivo, se debe incrementar el débito fiscal de la sociedad, adicionándole el crédito que oportunamente había computado con motivo de su afectación a la actividad gravada como bien de uso. En ese orden de ideas, sostiene que la transferencia de la titularidad del bien inmueble debe ser ponderada como una desafectación de bien de uso en los términos del tercer párrafo del art. 11 de la ley del impuesto. Esto así, desde su perspectiva, porque el encuadre previsto por el art. 41 de la ley del IVA resulta ceñido a los casos de ventas efectuadas por sujetos que construyan sobre inmuebles de su pertenencia con el propósito de obtener un lucro con la enajenación.

5°) Que a juicio del Tribunal, los agravios expuestos en dicho memorial no son suficientes para refutar los argumentos **de hecho y de derecho** dados por los tribunales de las anteriores instancias para llegar a la decisión impugnada, lo que conduce a declarar la deserción del recurso planteado (confr. Fallos: 308:818; 317:1365; 329:3542, entre muchos otros).

6°) Que, en efecto, la tesis propiciada por la AFIP no logra refutar que "**según lo señaló el Tribunal Fiscal de la Nación mediante un razonamiento compartido por la cámara" el art. 4°, inc. d, de la ley 23.349 y sus modif. no contempla únicamente el lucro derivado de la posterior venta del inmueble, sino también el resultante de la ejecución de la obra y que el art. 5° del reglamento de esa ley (decreto 692/98 y sus modif.) sólo excluye del tratamiento tributario cuya aplicación pretende la actora los supuestos en que las obras hubieran permanecido sujetas a arrendamiento o derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis por un lapso de tres años, de manera que el arrendamiento o concesión efectuado por la actora no puede acarrear las consecuencias que le atribuye el organismo recaudador, en tanto está fuera de discusión que la venta del inmueble se produjo antes de que expirara el referido plazo.**

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación deducido a fs. 141/141 vta. (art. 280, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique Santiago Petracchi. — Juan Carlos Maqueda. — E. Raúl Zaffaroni. — Carmen M. Argibay

ARTE/S: Herlitzka, Mauro Adolfo s/apelación

TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.

SALA: B

FECHA: 19/02/2020

JURISDICCIÓN Nacional

# Daniel Malvestiti

**GANANCIAS.** **OBJETO** **DEL** **IMPUESTO.** **VALOR** **AGREGADO.** **HECHO IMPONIBLE. HABITUALIDAD. VENTA DE OBRAS DE ARTE. PERIODICIDAD**

# Síntesis:

*El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó sendas resoluciones en IVA y en ganancias al considerar, entre otras cuestiones, que la venta de cuatro obras de arte en dos años era prueba de un ingreso acorde a la teoría de la fuente, habitual y con ánimo de lucro.*

# Comentario:

En las presentes actuaciones administrativas se presenta el contribuyente e interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones determinativas de oficio en cuanto al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/2006 y 12/2007 y asimismo con relación al impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2006 y 2007, en ambos casos con más intereses resarcitorios y multa conforme al artículo 45 de la ley procedimental vigente, con fundamento -según el criterio fiscal- en no haber presentado las declaraciones juradas del IVA correspondiente a los períodos fiscales citados, en virtud de que consideró que la renta exenta declarada corresponde por la habitualidad de las operaciones realizadas como una actividad sujeta a los términos de la ley del gravamen.

# El apelante manifiesta que el juez administrativo entiende que la venta de tres obras de arte durante el período 2006 y una durante el período 2007 representan una actividad habitualista, y que a partir de allí se cumplen los requisitos establecidos por la ley como para entender que se configura el hecho imponible.

Señala que, tal como se encuentra indicado en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales presentadas ante el Fisco Nacional, en el rubro otros bienes -y desde antaño que lo viene haciendo- ha declarado 21 obras de arte, las cuales nunca fueron vendidas, dado que la situación económica del apelante no lo requería.

Indica asimismo que una denuncia formulada por su hermano (cuya copia agrega como prueba documental) contra las personas que los han estafado provocando su insolvencia generando que, inexorablemente, su subsistencia se vea lograda a partir de la venta de las obras de arte que conforman su único patrimonio realizable, pero de ninguna manera ello implica la existencia de una actividad comercial o habitual que importe la obligación de pagar los impuestos apelados en autos.

El Fisco Nacional, al contestar los recursos interpuestos por la recurrente, alegó que la actora exteriorizó el ingreso por ventas de sus obras de arte como ingresos exentos o no gravados, pero no aportó ningún tipo de documentación de respaldo que acreditara los valores de compra ni de venta declarados ni el fundamento legal que tuvo en consideración para decidir que dichas ventas resultaban exentas en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias.

# Asimismo, destacó que las explicaciones que ensaya el contribuyente en su descargo dan cuenta de una decisión encaminada a hacer de la venta de bienes de arte previamente adquiridos una actividad productiva de renta con subsistencia posterior a cada compraventa realizada; quedando así demostrada cierta periodicidad que excluye la posibilidad de considerar a aquellas como meramente accidentales, resaltando además la importancia de esa actividad que se exhibe como la única fuente productora de ingresos desde el período 2006 y el propósito de lucro que representa.

La Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, en fecha 19/2/2020, con el voto concurrente de los doctores Magallón, Pérez y Porporatto, confirmó las resoluciones apeladas, reduciendo la graduación de las multas aplicadas a su mínimo legal e imponiendo las costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reducen las sanciones, aspecto este en el que se imponen por su orden.

Para resolver como lo hicieran, se basaron sintéticamente en los fundamentos que siguen:

* Conforme se desprende de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, desde el período 2004 no ha declarado ingresos gravados y desde el período 2006 la única fuente de ingresos es la originada en la venta de sus obras de arte declaradas como ingresos exentos o no gravados, por lo que desde el 2004 el contribuyente no ha tributado el impuesto a las ganancias.
* Además, surge de los papeles de trabajo que las obras de arte fueron adquiridas en un precio considerablemente bajo comparado con el precio al cual fueron vendidas, **y por otra parte, el Fisco Nacional sostiene que el contribuyente siguió comprando obras de arte en los períodos 2006 y 2007, sin que el apelante lo refute.**
* Cabe señalar que el contribuyente ha manifestado que las ventas realizadas no fueron publicadas en ningún sitio que pueda ser corroborado por el Fisco Nacional y que las ventas las ha realizado a personas que han conocido sus obras de arte por medio de personas cercanas a su círculo social, y asimismo, es de destacar que no acompañó ningún tipo de comprobante de las ventas efectuadas ni ningún tipo de contacto de los compradores, no aportando tampoco documentación que acredite las compras de las mismas.

# En lo que respecta al IVA, se señala que el contribuyente no ha acreditado en forma fehaciente que las obras de arte han sido adquiridas reuniendo los requisitos previstos en el decreto 279/1997 -a fin de gozar de la alícuota reducida del 10,5%-, conforme lo dispuesto por la ley del gravamen, encontrándose entonces gravada la venta de las mismas a la alícuota del 21%.

* Por otro lado, en virtud de que la actora no ha informado el mes en el cual ha realizado las ventas de las obras de arte, se aplicó el criterio de asignar el débito fiscal al mes de diciembre del año 2006 y del 2007, y no se consideraron créditos fiscales en virtud de que el contribuyente no ha aportado ningún tipo de documentación de compras ni de gastos, ni tampoco ha informado a la actuación datos referentes a proveedores.

# Entrando al análisis de la cuestión de fondo, en cuanto al impuesto a las ganancias y en particular en lo que refiere a la periodicidad requerida por la norma, es relevante destacar que no alcanza con considerar la frecuencia efectiva o realmente sucedida de las operaciones que generaron la renta, sino que se deben contemplar asimismo aquellos elementos que hacen a la potencialidad de la misma, tales como la actividad desarrollada regularmente, la relación con el giro y el propósito de lucro.

* En otras palabras, se exige que la fuente produzca o pueda seguir produciendo un rédito periódico, es decir, un ingreso que se repite en el tiempo o que tiene la potencialidad de hacerlo en relación con la naturaleza de la fuente y la intención del sujeto.
* Señalado ello, se evidencia en el caso de autos que si bien el contribuyente declaró la enajenación de solo cuatro obras en los períodos cuestionados, lo importante es entender ello no aisladamente, sino en el contexto de una persona vinculada a las artes visuales que no tuvo otra actividad ni fuente de ingresos durante esos años y que ha obtenido importantes resultados de la venta de las mismas.
* Una cuestión no menor es la informalidad con que la recurrente manejó estas operaciones, que se manifiesta en la inexistencia de documentación de respaldo de las operaciones que permita cotejar cantidad de operaciones, importes de las transacciones, métodos de cobro e identificación de los intervinientes.

# Por lo demás, en cuanto a la fuente productora de ingresos, es dable enfatizar que no se encuentra agotada con la enajenación de estas únicas obras de arte; por el contrario, el contribuyente, con conocimiento del mercado de estas obras, continúa incorporándolas en su patrimonio para que no se agote la fuente productora, conforme lo expone el propio apelante cuando reconoce que, como parte de pago de la única venta declarada en el año 2007, recibió otra obra de arte.

* Más aún, cabe destacar que la fuente productora de rentas tiene que ver con el conocimiento, capacidad e intención de esta persona y su potencial de generar más rentas a partir de la compra y venta de las mismas, y ello a su vez no deja lugar a dudas de la existencia de una habilitación de la fuente generadora de la renta que se pone en evidencia a partir de las ventas que se exteriorizaron de estas obras.
* Ahora bien, en cuanto al impuesto al valor agregado, en el caso de ventas de cosas muebles, para estar en presencia de un acto gravado deben coexistir además del ámbito territorial -el cual no hay duda que se verifica- el aspecto subjetivo, **y ello así, atañe analizar si el apelante que enajena estas obras está incluido dentro de los sujetos enunciados en el artículo cuarto de la ley 23349, específicamente el inciso a), que se refiere a quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles.**

# \* Si bien no existen pautas legales ni reglamentarias a efectos de precisar cuándo se configura la habitualidad del sujeto, la doctrina ha identificado algunos elementos a considerar para su comprensión, los que deberán revisarse en cada caso particular, a saber: la finalidad de lucro de la actividad, la frecuencia con la que se realiza ese tipo de operación, la importancia relativa de la misma en cuanto a los ingresos en el contexto de actividades del sujeto y la vinculación con la actividad del sujeto.

\* **En este caso particular, el elemento más evidente es el que tiene que ver con la importancia relativa de estos ingresos para el apelante, y es el propio contribuyente quien afirma que la venta de estas obras de arte constituye su única fuente productora de ingresos desde el período 2006, confirmando la importancia de estas operaciones como su principal actividad económica, con independencia de la declarada ante el Fisco.**

# \* Con relación a la frecuencia de las operaciones, cabe hacer una remisión al análisis realizado respecto de la periodicidad de las rentas, y no hay dudas de que hablar de periodicidad y frecuencia alude a situaciones o hechos que se repiten en forma efectiva o que tienen la potencialidad de seguir concretándose en el futuro.

\* Con respecto al fin de lucro, el contribuyente argumenta que no compró las obras de arte con tal propósito, dado que transcurrió mucho tiempo donde aquellas permanecieron en su patrimonio y no las enajenó hasta que la necesidad económica lo “obligó”.

# \* Ahora bien, el tiempo de permanencia en el patrimonio de por sí solo no significa eliminar la posibilidad de un ánimo o propósito de lucro al momento de comprar estas obras, y para una persona que conoce del mercado de las artes visuales, la política de seguir incorporando obras confirma su propósito de lucrar, teniendo en consideración que desde el año 2006 es la única fuente de ingresos.

* En cuanto a las sanciones, en las presentes actuaciones la actora ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa, que solo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable, no esgrimiendo la parte actora ningún argumento para desvirtuar la atribución de su culpa, mucho menos aporta elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad para acreditar que en el caso existió un error excusable.
* No obstante ello, con relación al quantum de la multa aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio.
* Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó las mismas en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual, aspecto en el cual se imponen las costas por su orden.

# Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación Fecha: 12/05/2009

**Partes: Lutz Ferrando S.R.L. c. D.G.I.**

Hechos

El tribunal de Alzada revocó la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación de una empresa dedicada a la cobertura óptica oftálmica a favor de beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales comprendidos entre octubre de 1997 y julio de 2000. Para decidir así, consideró que la actividad desarrollada por la actora se encontraba exenta del tributo por encontrarse comprendida en las previsiones del art. 7°, inc. h, punto 7 ap. e de la ley del IVA —ley 23.349— que dispensa del gravamen a los servicios que prestan los "técnicos auxiliares de la medicina" sin ninguna referencia limitativa al contenido material de la prestación. Contra esa sentencia el Fisco Nacional dedujo recurso ordinario de apelación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia apelada.

Sumarios

* 1. 1 - Corresponde confirmar la sentencia que revocó la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación de una empresa dedicada a la cobertura médica oftalmológica mediante la provisión de elementos correctivos, por considerar que la actividad desarrollada estaba exenta del impuesto al valor agregado según lo dispuesto **por el art. 7°, inc. h, punto 7 ap. e** de la ley del IVA —en cuanto exime del gravamen a los servicios que prestan los "técnicos auxiliares de la medicina"—, pues la evidente finalidad de la norma es dispensar del tributo a las actividades técnicas que coadyuvan con la medicina, y al respecto, la circunstancia de que la ley que regula el ejercicio de ésta —17.132— incluya a la desarrollada por los técnicos ópticos como de colaboración con la medicina es un elemento decisivo para considerar comprendida en aquella norma a la actividad efectuada por la actora.
  2. 2 - Carece de relevancia, a los fines de determinar si una empresa dedicada a la cobertura médica oftalmológica mediante la provisión de elementos correctivos se encuentra exenta del impuesto al valor agregado según lo dispuesto por el art. 7°, inc. h, punto 7 ap. e de la ley del IVA, la distinción en la que pone el acento el Fisco Nacional, aduciendo que la norma referida se refiere a técnicos "auxiliares" de la medicina, en tanto que la ley 17.132 califica a los técnicos ópticos como "colaboradores" de ella, pues, más allá de esa cuestión terminológica, se trata de expresiones que conllevan "la idea común en uno y otro caso de una asistencia o ayuda a la actividad principal del ejercicio de la medicina".

TEXTO COMPLETO:

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 12 de mayo de 2009.

Vistos los autos: "Lutz Ferrando S.R.L. (TF 21164-I) c/ D.G.I.". Considerando

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos había determinado de oficio la obligación de Lutz Ferrando S.R.L. - PSOI S.A. - Organización Federal de Prestación Optica Integral -

U.T.E. frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales comprendidos entre octubre de 1997 y julio de 2000.

2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado, la cámara consideró que la actividad desarrollada por la actora -la cobertura óptica oftálmica a favor de beneficiarios del Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados mediante la provisión de elementos correctivos (anteojos, lentes de contacto y prótesis)- se encontraba exenta del mencionado tributo por encontrarse comprendida en las previsiones del art. 7º, inc. h, punto 7 ap. e de la ley del IVA (ley 23.349, t.o. en 1997 y sus modif.), que dispensa del gravamen a los servicios que prestan los "técnicos auxiliares de la medicina" sin ninguna referencia limitativa al contenido material de la prestación.

3º) Que para llegar a tal conclusión, señaló, en primer lugar, que el art. 42 de la ley 17.132 dispone expresamente que la actividad que realizan los "ópticos técnicos" es de colaboración con la medicina. Y agregó que el reconocimiento de la exención se adecua a lo prescripto en el art. 3º, inc. c, párrafo segundo de la ley del impuesto, en tanto excluye del gravamen a la entrega de una cosa mueble que simplemente constituya el soporte material de la prestación de un servicio no gravado, tal como sucede con la provisión de anteojos recetados y lentes de contacto. Puntualizó asimismo que en el sub examine se cumplen las exigencias contenidas en el art. 6º del decreto reglamentario, pues se dan en forma concurrente las siguientes condiciones:

a) ambas obligaciones -la prestación y entrega del bien- se perfeccionan en forma conjunta; b) existe entre ellas una relación vinculante de orden natural, funcional, técnica o jurídica, de la que deriva, necesariamente, la anexión de una a otra; c) la cosa mueble elaborada, constituye simplemente el soporte material de la obligación principal.

4º) Que contra tal sentencia el Fisco Nacional dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 198/199) que fue bien concedido por el a quo a fs. 200, en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios -que no fue contestado por la actora- obra a fs. 222/231 vta.

5º) **Que el organismo recaudador aduce,** en síntesis, que la actividad de la actora no tiene cabida en la exención prevista por el art. 7º, inc. h, apartado 7 de la ley del impuesto y, que -por lo tanto- se encuentra gravada por el IVA en virtud de lo dispuesto por el art. 3º, inc. c, del mismo texto legal, **en tanto se trata de locaciones de obra por encargo de terceros**, pues -en su criterio- la tarea del técnico óptico constituye un servicio accesorio de la entrega del producto, en el marco de su actividad comercial. En su concepto, los técnicos ópticos no se encuentran alcanzados por la aludida exención ya que no existen elementos de juicio que permitan identificar a aquéllos con los "técnicos auxiliares de la medicina" a los que se refiere la norma que establece la mencionada dispensa tributaria, toda vez que la ley 17.132 no los califica de ese modo, sino como "colaboradores" de la medicina. Alega asimismo que la citada norma de la ley del tributo sólo contempla la atención del paciente para su curación, excluyendo los servicios que "aunque estén relacionados con la asistencia médica no se vinculan directamente con el efecto de curar" (fs. 229).

6º) Que el art. 7º, inc. h, punto 7, ap. e de la ley del IVA exime del impuesto a los servicios de asistencia sanitaria médica y paramédica prestados por técnicos auxiliares de la medicina. A los fines de determinar si la actividad desarrollada por la actora se encuentra comprendida en esa norma, resulta adecuado el criterio empleado por los tribunales de las anteriores instancias, en cuanto acudieron para ello a las disposiciones de la ley 17.132, que estableció el régimen legal del ejercicio "de la medicina, odontología y actividades de colaboración de las mismas" (art. 1º), cuyo título VII se refiere específicamente a los "colaboradores", y en su art. 42 establece que se consideran actividades de colaboración de la medicina y odontología la que ejercen -entre otros- los "ópticos técnicos".

7º) Que la evidente finalidad de la norma que estableció la exención es dispensar del gravamen a las actividades técnicas que coadyuvan con la medicina, y al respecto, la circunstancia de que la ley que regula el ejercicio de ésta incluya a la desarrollada por los técnicos ópticos como de colaboración con la medicina es un elemento decisivo para considerar comprendida en aquella norma a la actividad efectuada por la actora. En tal inteligencia, carece de toda relevancia a los fines de decidir la presente causa la distinción en la que pone el acento el representante del Fisco Nacional, aduciendo que la norma exentiva se refiere a técnicos "auxiliares" de la medicina, en tanto que la ley 17.132 califica a los técnicos ópticos como "colaboradores" de ella, pues más allá de esa cuestión terminológica, no hay dudas en que -como con acierto lo puntualizó el Tribunal Fiscal en su sentencia- se trata de expresiones que conllevan "la idea común en uno y otro caso de una asistencia o ayuda a la actividad principal del ejercicio de la medicina" (fs. 123).

8º) Que los restantes argumentos del Fisco Nacional resultan manifiestamente inadmisibles pues pretenden establecer restricciones a la exención establecida por el art. 7º, inc. h, punto 7, ap. e de la ley del impuesto que no encuentran sustento en esa norma ni refutan las razones en que se sustenta lo decidido por los tribunales de las anteriores instancias.

Por ello, se confirma la sentencia apelada, sin imposición de costas en esta instancia por no haber mediado contestación del memorial de agravios. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON DE NOLASCO - CARLOS S. FAYT

* ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

Interpone el recurso ordinario de apelación: Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva), representado por la Dra. Lucía del Carmen Navarrete y, en el memorial de agravios, por el Dr. Ezequiel Silvio Katz, con el patrocinio del Dr. Horacio Jorge Piacentini.

No hubo contestación del traslado.

Tribunal de origen: Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.

Tribunal: **Corte Suprema de Justicia de la Nación**

Fecha: **08/02/2011**

# Partes: Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c. D.G.I. Hechos

La sentencia de Cámara, al revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó la obligación de una empresa proveedora de alimentos a centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados —en virtud de un contrato celebrado con la ex Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires— respecto del impuesto al valor agregado. Para decidir así, se remitió a un precedente análogo en el que se estableció que la actividad desarrollada por la actora no se encontraba alcanzada por el gravamen. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia apelada.

# Sumarios

1 - **La provisión de alimentos a comedores de centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados en virtud de un contrato administrativo se encuentra comprendida en la norma que la excluye del impuesto al valor agregado —art. 3, inc. e), apartado 1° de la ley del IVA—, pues, dentro de los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encuentra el de abaratar esos servicios de carácter asistencial.**

Buenos Aires, febrero 8 de 2011

Vistos los autos: "Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c/ D.G.I.". Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó la obligación de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre diciembre de 1996 y marzo de 2000.

2°) Que para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada se remitió a un precedente de la Sala IV de esa cámara en el que se resolvió una cuestión sustancialmente análoga a la debatida en el sub examine, en una causa seguida entre las mismas partes ("Prodecom S.A. – TF 16.232-I c/ DGI", fallada el 12 de septiembre de 2002), y en el que se estableció — con referencia a períodos fiscales anteriores a los cuestionados en estos autos— que la actividad desarrollada por la actora no se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado.

3°) Que en efecto, en ese precedente —cuya copia certificada obra a fs. 315/319— se llegó a la conclusión de que tal actividad, llevada a cabo en virtud del contrato que la accionante había celebrado con la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y consistente en la provisión de alimentos a una serie de centros comunitarios que le fueron asignados constituía la propia de un "típico contrato administrativo de suministro" (fs. 317). Al respecto se puntualizó que si bien al establecerse el objeto de la licitación se aludió a la "entrega de víveres en crudo", no podían caber dudas de que se trataba de la entrega de raciones alimentarias a centros comunitarios — ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados— que debían efectuarse

# todos los días durante el lapso de duración del contrato y en los horarios específicamente detallados. En suma, el a quo desechó el criterio del ente recaudador —que había fundado la determinación de oficio en la inteligencia de que se trataba de la venta de cosas muebles alcanzadas por el IVA en virtud del art. 1°, inc. a, de la ley de ese tributo— y consideró, por el contrario, que se trataba de la prestación de servicios de carácter asistencial, incluida —según su criterio— en el párrafo segundo del punto 1, del inc. e, del art. 3° de la ley de IVA que exceptúa del tributo a las prestaciones de servicios de refrigerios o comidas efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o de enseñanza — oficiales o privados— reconocidos por el Estado en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso para el alumnado.

4°) Que al respecto se señaló en el precedente al que se remite la sentencia que no podía obviarse que entre los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encontraba el de abaratar el costo del servicio de comida prestado en determinadas entidades o establecimientos en atención al vínculo que los unía con sus beneficiarios, así como su situación social o de salud; y **que "la tesis propuesta por el Fisco llevaría a la inadmisible conclusión de que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados**

# —a los que accede alumnado de alta capacidad contributiva— y deberían abonarlo aquellos prestados en los comedores comunitarios de las villas de emergencia y barrios carenciados, contradiciendo abiertamente los fines perseguidos por el legislador" (fs. 317).

5°) Que contra lo así decidido, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 327) que fue concedido por el a quo a fs. 329, y resulta formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en la que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido en el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 359/375 y su contestación por la actora a fs. 381/401.

6°) Que en su memorial de agravios, el representante del organismo recaudador asevera que "no caben dudas" acerca de que la actividad que realiza la sociedad en cuestión se encuentra alcanzada por la ley del gravamen, en el art. 3°, inc. e, apartado 1°, primer párrafo (confr. fs. 370 vta.). Aduce que la finalidad social en la que pone el acento el a quo tiene que ver con la situación de los beneficiarios, pero no define el tipo de contrato que la actora suscribió con la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Asimismo, hace notar que en la cláusula sexta del convenio obrante en los antecedentes administrativos se previó que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires revestiría la condición de consumidor final "a los efectos del impuesto al valor agregado" y que "cuando así correspondiera" el precio que se cotice debería incluir ese tributo (fs. 370 vta.).

7°) Que, al respecto cabe señalar, en primer lugar, que el explícito reconocimiento efectuado en el memorial de agravios de que la actividad de la actora tiene cabida en el art. 3° inc. e, ap. 1°, primer párrafo de la Ley del IVA, importa la admisión por parte del ente recaudador de que la actividad desarrollada por aquélla consiste en la prestación de "servicios de refrigerios o comidas", pues dicha norma se refiere a tales servicios. Cabe entender entonces —pese a ciertas contradicciones del escrito respectivo— **que el Fisco ha abandonado su criterio inicial — consistente en que se trataba de la compraventa de cosas muebles— para sostener que si bien la accionante presta esa clase de servicios, no lo haría en los lugares especificados por el segundo párrafo del ap. 1°, del inc. e, del art. 3° de la ley del tributo ("en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza —oficiales o privados reconocidos por el Estado— en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado"), como sería necesario para que estuviesen exceptuados del impuesto.**

8°) Que así enfocada la cuestión, resulta claro que los agravios del ente recaudador son insuficientes para desvirtuar los fundamentos de la decisión apelada en lo relativo al carácter asistencial de la prestación de los servicios sobre los que versa la causa; **a que no puede obviarse que entre los propósitos generales de orden económico, financiero y de**

# promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encuentra el de abaratar esos servicios; y que la tesis propuesta por la AFIP llevaría a la inadmisible conclusión de que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados, pero estarían gravados los realizados en comedores de centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados.

9°) Que sin perjuicio de ello, cabe destacar que el criterio seguido por el a quo para concluir que la actividad desarrollada por la actora se encuentra comprendida en la norma que la excluye del impuesto **resulta acorde con la doctrina de esta Corte en orden a que debe evitarse el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado la sanción de la norma (Fallos: 310:464; 500 y 937; 312:1484; 318:879), pues, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuanto lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 312:1614; 318:879), ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 234:482; 302:1284; 326:2095, entre otros).**

10) Que por último, frente a la evidente finalidad social del servicio de que se trata, y a la conclusión a que se llega en los considerandos que anteceden en lo relativo a la inteligencia de las normas respectivas, carece de relevancia a los fines de decidir la presente causa que en el contrato celebrado entre la actora y la entonces Municipalidad de Buenos Aires se haya previsto que ésta revestiría la condición de "consumidor final" a los efectos del IVA, pues no puede soslayarse que esta materia se encuentra regida por el principio de reserva de la ley.

Por ello, se confirma la sentencia apelada, con costas.

Notifíquese y devuélvase. —Ricardo Luis Lorenzetti. —Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique Santiago Petracchi. —Juan Carlos Maqueda. —E. Raúl Zaffaroni. —Carmen M. Argibay.

# EDUCACION ~ EDUCACION PRIVADA ~ ENSEÑANZA PARTICULAR ~ EXENCION IMPOSITIVA ~ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

**Tribunal:** Corte Suprema de Justicia de la Nación(CS)

**Fecha:** 21/11/2006

**Partes:** Alba Angélica Invernizzi y otro c. DGI

# HECHOS:

*La Cámara revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y consideró que la prestación del servicio de enseñanza brindado por una academia de inglés no reconocida oficialmente se encontraba gravada en el Impuesto al Valor Agregado. Se interpuso recurso extraordinaria. La Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó el pronunciamiento recurrido.*

# SUMARIOS:

1. La exención prevista en el art. 6 inc. j punto 3 acápite a) de la ley 23.871 (Adla, L-D, 3718) no resulta aplicable al dictado de cursos de inglés, por parte de una academia no reconocida oficialmente, que brinda un conocimiento del idioma muy superior al previsto en los planes de enseñanza oficial de esa materia, además de la obtención de un título avalado por una universidad extranjera pues, las clases exceptuadas del Impuesto al Valor Agregado son aquellas que resultan un refuerzo de las dadas en el marco de la enseñanaza oficial.
2. Las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial

* en el caso, de inglés— quedan comprendidas en la exención consignada en el art. 6 inc. j punto 3 acápite a) de la ley 23.871 (Adla, L-D, 3718) en la medida en que no se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de dichos planes.

1. El hecho de que ciertas instituciones privadas incorporadas a la enseñanza oficial utilicen en sus establecimientos los programas de enseñanza del instituto que pertenece al actor, no implica que por carácter transitivo, la actividad de éste se encuentre comprendida en el art. 6 inc. j punto 3 acápite a) de la ley 23.871 (Adla, L-D, 3718), y como tal exenta del pago del I.V.A. (Del voto del doctor Petracchi)
2. El servicio de enseñanza del idioma inglés prestado por una academia no reconocida oficialmente, se encuentra comprendido dentro de la expresión "clases dadas a título particular" sobre materias incluidas en los planes oficiales, impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos, y por ende se encuentra exento del Impuesto al Valor Agregado en los términos del art. 6 inc. j punto 3 acápite a) de la ley 23.871 (Adla, L-D, 3718). (Del dictamen del Procurador Fiscal subrogante al cual remite el doctor Zaffaroni en su voto en disidencia)

# TEXTO COMPLETO:

Dictamen del Procurador Fiscal Subrogante de la Nación:

Suprema Corte:

1. A fs. 210/211vta., la sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, al entender que la prestación del servicio de enseñanza brindado por la actora, como titular de una academia de inglés no reconocida oficialmente, no se encontraba exenta en el impuesto al valor agregado durante los períodos agosto a diciembre de 1992, febrero a diciembre de 1993, febrero a diciembre de 1994, febrero a diciembre de 1995 y febrero a marzo de 1996.

Para así resolver, afirmó que corresponde, en primer lugar, determinar el alcance del término "clases particulares" y para ello recordó, según el dictamen nro. 35/94 de la Dirección de Asesoría Técnica de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP), a tal concepto podían asignarse dos interpretaciones. Así, podía otorgarse dicho alcance a "todo aquello que no tiene carácter oficial", el que aplicado al sub lite llevaría a suponer que apunta al dictado de clases sin aprobación oficial que, en consecuencia, otorgan títulos no reconocidos. Otra posibilidad era, a su criterio, asimilar el concepto bajo análisis a las clases comúnmente denominadas particulares, desarrolladas por docentes o no docentes, que sin estar organizados empresarialmente dictan clases de apoyo de materias incluidas en planes oficiales, siguiendo sus lineamientos.

Por otra parte, arguyó que la norma no prevé dos situaciones diferentes e independientes de exención y que la concedida tiene por finalidad proporcionar un beneficio a la enseñanza brindada por aquellos establecimientos educativos incorporados a la enseñanza oficial, pero de ningún modo abarca a cursos sin la respectiva aprobación oficial.

Finalmente, expresó que si la intención del legislador hubiese sido exceptuar del impuesto a todos los establecimientos educativos, ya sean oficiales como no oficiales, no resultaba necesaria la exigencia de ser reconocidos por el Estado y ajustarse a los planes oficiales.

En tales condiciones, concluyó que el segundo párrafo del apartado 3, del inc. j) del art. 6° de la ley del gravamen (texto según ley 23.871, al que se referirán las citas que siguen), hace alusión a las clases de apoyo o de refuerzo vinculadas a las materias reconocidas en los planes oficiales, brindadas por docentes o no docentes, independientemente de la forma en que estén organizados y que no es ese el caso de la accionante, que brinda cursos completos que otorgan títulos avalados por otro país.

1. Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 220/227, que fue concedido a fs. 241/vta. en cuanto se debate la inteligencia de normas federales (ley 23.871) y rechazado en cuanto a la arbitrariedad planteada.

En primer lugar, expresó que si bien el texto legal, a efectos de otorgar la exención, exige que se trate de clases dictadas a título particular; sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial; que su desarrollo responda a estos últimos y que sean impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos, el único cuestionado por el a quo ha sido el primero de ellos, puesto que el fallo apelado no se expide sobre el cumplimiento de

los demás.

En su criterio, ese decisorio interpreta de manera errónea la postura del Fisco vertida en el dictamen nro. 35/94 de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP que procura desentrañar el alcance del término "clases particulares". Ello es así, por cuanto en dicha oportunidad no "se sostuvieron dos interpretaciones", sino sólo criterios que fueron esbozados por la dependencia impositiva que requirió asesoramiento. Por otra parte, la Cámara omite mencionar cuál fue la conclusión arribada por el Fisco en el citado dictamen.

Añadió que los cursos que dicta son sobre materias y programas oficiales, conforme surge de los elementos probatorios reunidos en la causa, han sido ignorados por el a quo.

Aseveró, por último, que la decisión apelada resulta arbitraria, puesto que no sólo se sustenta en afirmaciones dogmáticas, sino que además contradice el contenido del dictamen en el que se pretende fundar para dilucidar el alcance que debe asignarse al enunciado "clases dadas a título particular".

1. A mi modo de ver, el remedio federal intentado es formalmente admisible, en tanto se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 6°, inc. j, ap. 3, t.o. según ley 23.871), siendo la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).
2. En cuanto al fondo del asunto, estimo oportuno resaltar que el art. 6°, inc. j, ap. 3) de la ley del tributo prescribe que "Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley... h) las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3°, que se indican a continuación:... 3) los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos...".

Sobre la base del texto transcripto y como ya expresara este Ministerio Público, en la causa D.85, L.XXXIX "Delphian S.A c/ DGI", dictamen del 4 de marzo de 2004, la exención contenida en el artículo citado, posee dos párrafos netamente diferenciados y cada uno de ellos prevé situaciones diferentes e independientes de exención, con requisitos distintos y no complementarios para acceder al beneficio. El primero abarca los servicios prestados por establecimientos educacionales privados, incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de post-grado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. El segundo, en sus dos incisos, extiende similar beneficio a: a) las clases dadas a título particular, en las condiciones que allí establece; b) las guarderías y jardines materno-infantiles.

Este segundo párrafo no se encontraba incluido en el proyecto de ley enviado por el Poder

Ejecutivo, ni tampoco lo contempló expresamente el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados (Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados, 23/8/90, p. 2066 y 2049 respectivamente). Por el contrario, fue introducido en la cámara de origen como consecuencia de una posterior propuesta realizada por su Comisión de Presupuesto y Hacienda (cfr. manifestaciones del miembro informante, diputado Matzkin, Diario de Sesiones, 5 y 6/9/90, p. 2241/42).

Resulta evidente, en mi parecer, que el legislador había observado que la educación privada debía exceptuarse porque, de lo contrario, el Estado, que por un lado la subsidia, le estaría — al mismo tiempo— imponiendo un gravamen (cfr. manifestaciones del diputado Baglini, Diario de Sesiones, 29/8/90, p. 2107).

Así, sostuvo que "La exención de los servicios educacionales comprende también a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial aunque impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos. Quiere decir que la enseñanza provista por una profesora particular a alumnos de colegios privados, siempre que se refiera a materias incluidas en los planes oficiales de enseñanza, no estará gravada" (Diario de Sesiones, 29/8/90, p. 2120).

Por lo demás, el Diputado Dumón entendió que correspondía declarar exenta a toda la educación y a sus servicios accesorios (cfr. Diario de Sesiones 5 y 6/9/90, p. 2271).

En virtud de lo expuesto, considero que en el primer párrafo el legislador limitó la exención a la enseñanza privada incorporada a la enseñanza oficial y reconocida como tal por las respectivas jurisdicciones y en el segundo, amplió tal beneficio a la enseñanza privada no incorporada pero a condición de que se trate de clases dadas a título particular; sobre materias incluidas en planes oficiales; que su desarrollo responda a dichos planes; que se dicten fuera y con independencia de los establecimientos educacionales privados.

A mi juicio, el a quo confundió los distintos párrafos de la norma en cuestión. Ello es así, por cuanto, en el caso de que la exención se hubiera previsto para todos los establecimientos educativos, no resultaría necesario exigir el reconocimiento del Estado y la incorporación a los planes de enseñanza oficial, requisitos a cumplir sólo por quienes pretendan acceder al beneficio amparándose en el primer párrafo del texto legal, puesto que, de lo contrario, carecería de sentido la ampliación efectuada por el legislador en el segundo párrafo, en cuanto establece que dicha exención "también comprende..." los distintos casos que a continuación enumera.

En este orden de ideas, tiene dicho el Tribunal que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador ("Alianza Frente por un Nuevo País s/solicita cumplimiento del art. 54 de la Constitución Nacional - elecciones del 14 de octubre de 2001", sentencia del 4 de junio de 2003).

Estimo que, en tales circunstancias, el a quo se ha apartado no sólo de las constancias de la causa, sino también del texto expreso de la ley, del cual surge con claridad que el legislador se refiere a "clases dadas a título particular" y no a clases de "apoyo" o de "refuerzo", expresiones que en ningún momento utilizó la ley.

Como ha sostenido V.E. reiteradamente, en materia de exenciones impositivas es constante el criterio conforme al cual 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 (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 289:508; 302:1599; 320:58, entre otros), y que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos:323:620; 325: 830). Asimismo, ha expresado el Tribunal que la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos de la ley, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (Fallos: 323:163).

Bajo estas premisas, es claro para mí que la indudable intención del legislador, al introducir un segundo párrafo a la norma que aquí se analiza, ha sido extender la exención allí contenida a otros servicios educativos, diferentes de los beneficiados en su primer párrafo, entre ellos "las clases dadas a título particular".

Pienso, igualmente, que el manifiesto propósito de la norma al consagrar esta franquicia no ha sido, como indica el a quo, beneficiar únicamente a los establecimientos educativos incorporados a la enseñanza oficial, sino a la educación en su conjunto, con la única exigencia de que se sigan los planes de enseñanza oficiales.

Por lo demás, el Tribunal ha expresado de manera reiterada, que las normas que establecen exenciones "no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia" (conf. Fallos 296:253; 308:2554).

Por tales razones, en mi entender, el servicio de enseñanza del idioma inglés prestado por la actora durante los períodos de la litis se encuentra comprendido dentro de la expresión "clases dadas a título particular", sobre materias incluidas en los planes oficiales, impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos y, como consecuencia de ello, beneficiado por la exención prevista por el art. 6, inc. j., pto 3, acápite a) de la ley del tributo.

1. Por lo hasta aquí expuesto, opino que corresponde revocar la sentencia de fs. 210/212vta. en cuanto fue materia de recurso extraordinario. — Septiembre 15 de 2004. — Ricardo O. Bausset.

Buenos Aires, noviembre 21 de 2006.

Considerando: 1) Que los antecedentes de la causa están debidamente reseñados en el dictamen del señor Procurador Fiscal subrogante, así como también las razones por las cuales el recurso extraordinario es procedente (conf. capítulos I a III del mencionado dictamen, a los que cabe remitirse en razón de brevedad).

1. Que en primer lugar corresponde recordar que el art. 6!, inc. j, ap. 3 de la ley de Impuesto al Valor Agregado, según la sustitución efectuada por la ley 23.871 (confr. su art. 1°, inc. 5. Adla, L-D, 3718/3731) prescribe que "Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley (...) j. Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apart. 20 del inc. e del art. 3°, que se indican a continuación: (...) 3. Los servicios prestados por establecimientos educacionales

privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de post-grado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos. La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) A las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos (...)".

Transcripta la norma cuya interpretación se debate, no resulta ocioso recordar que para conceder la exención descripta deben cumplirse todos los requisitos señalados a tal fin en aquélla.

1. Que, a raíz de lo que surge de su debate parlamentario, resulta apropiado recordar que la modificación impositiva que persiguió la sanción de la ley 23.871 consistió, esencialmente, en la generalización de la aplicación del impuesto al valor agregado a todas las operaciones de compra(venta de servicios (confr. manifestaciones del miembro informante del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda en los proyectos de ley del Poder Ejecutivo por los que se introducían diversas modificaciones a la legislación impositiva, diputado Matzkin. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 23 de agosto de 1990, pág. 2087. En igual sentido, exposición del senador Romero, en las sesiones del 27 y 28 de septiembre de 1990. Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, pág. 4215). Es decir, que su finalidad ha sido la de generalizar la aplicación de dicho impuesto a las prestaciones o locaciones a título oneroso, de modo que su efecto fuera neutral sobre las actividades productivas y, sólo excepcionalmente, exceptuar de dicho gravamen a algunos servicios expresamente detallados, en las condiciones allí descriptas y "teniendo en cuenta ineludibles motivaciones de carácter social" (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores, pág. cit.).

A tal punto fue ello así que, durante la consideración en general del dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, un legislador recordó que "cuando se planteó la reforma del IVA y su generalización (...) consultamos si se gravaría en forma total al transporte, la salud y la educación" y "se levantaron voces que dijeron: (por supuesto que sí!". Posteriormente, al preguntarse cuáles serían los servicios involucrados en la generalización del impuesto, en oportunidad de plantearse su posible efecto inflacionario, se respondió: "son todas las profesiones y oficios; por ejemplo, los que cualquiera podría mencionar, salvo los arquitectos e ingenieros, que en mínima parte ya estaban gravados con anterioridad y que ahora también están incluidos" (confr. exposición del diputado Baglini, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, reunión del 29 de agosto de 1990, págs. 2107 y 2118).

Por su parte, al manifestar su oposición a que el IVA gravara servicios que consideró esenciales, como la salud y la educación, el diputado Guillermo Estévez Boero reflexionó acerca de que existían determinadas situaciones que perjudicarían al conjunto de la educación y de la cultura "'al no encuadrar en las excepciones planteadas: enseñanza' de música, de ejecución de instrumentos musicales, de canto, de danza, de teatro, 'de idiomas', de cerámica, de pintura. En la medida (en) que no se trate de instituciones incorporadas a los planes de enseñanza oficial y reconocidas en las respectivas jurisdicciones, de clases particulares referidas a esos planes oficiales, o de algunos tipos de instituciones con diverso grado de complejidad organizativa, toda esa gama de actividades culturales, de tanto arraigo en nuestra población, se verá penalizada con el IVA" (confr. diputado Estévez Boero, Diario de Sesiones de la Cámara de

Diputados de la Nación, 22 de agosto de 1990, pág. 2078. El subrayado con comillas simples no figura en el original).

Al referirse específicamente a la exención aquí discutida, el diputado Baglini (vocero de la oposición, que votó en contra de tal disposición en razón de las críticas aquí señaladas) destacó que comprendía "a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial aunque impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de éstos. Quiere decir que la enseñanza provista por una profesora particular a alumnos de colegios privados, siempre que se refiera a materias incluidas en los planes oficiales de enseñanza, no está gravada (...). También se habla de (los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones...'. Si no leo mal esto significa que el servicio educacional del colegio Saint George no está gravado, pero el de la Academia Pitman (donde va un pobre muchacho o muchacha a aprender a escribir a máquina) en cambio sí lo está" (confr. intervención del diputado Baglini, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, reunión del 29 de agosto de 1990, pág. 2120).

1. Que, según reiterada jurisprudencia de esta Corte, las normas que consagran exenciones impositivas deben interpretarse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 322:2624, entre otros). Y, con igual insistencia, ha dicho este Tribunal que las exenciones tributarias deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicación de las normas que las establezcan, y fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, en caso de duda, deben ser resueltas en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal (Fallos: 319:1855 y 320:1915, entre muchos otros).
2. Que, de acuerdo con los principios expuestos, y en virtud de la mentada razonable y discreta interpretación de la norma cuestionada, la exención del impuesto al valor agregado dispuesta para "las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos", lo ha sido para aquellas clases dadas de modo especial o singular, sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial, pero siempre que el desarrollo de dichas clases se ajuste estrictamente a los mencionados planes oficiales. Es decir, no se trata de la enseñanza de cualquiera de las materias comprendidas en los planes de enseñanza oficial, en la medida en que se dicten con tal profundidad que superen con creces los contenidos de aquéllos y, por lo tanto, de alguna manera los incluya, sino de que se sigan escrupulosamente los contenidos de los mencionados planes oficiales, de modo que dichas clases exentas de tributo resulten de apoyo o refuerzo a la enseñanza oficial, que es, por lo demás, el significado que comúnmente se da a la expresión "clases particulares".

De esta manera, el factor diferenciador de este supuesto, respecto de la exención prevista a favor de los "servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones" (del cual es una extensión, en tanto se afirma que la exención en el último supuesto descripto "también comprende" a aquel que se encuentra en estudio( se reduce a que, en el caso aquí estudiado, las clases son impartidas "a título particular", y "fuera de los establecimientos educacionales aludidos (...) y con independencia de ellos", de modo de resultar un apoyo, recibido fuera de los establecimientos educacionales, para las mismas materias y los mismos

contenidos previstos en los planes de enseñanza oficial.

Evidentemente la especialidad o singularidad de las clases exceptuadas de gravamen, en tanto resultan un refuerzo de las clases dadas en el marco de la enseñanza oficial o incorporada a ella, son las únicas acepciones posibles de la expresión "a título particular", habida cuenta de que cuando la ley quiere contraponer un concepto a lo que es de propiedad o uso públicos emplea el término "privado" y que, por otro lado, esta última característica debe asumirse cuando se hace referencia, precisamente, a un impuesto que grava, en el caso, la locación o prestación a título oneroso de servicios (confr. Real Academia Española, (Diccionario de la Lengua Española", vigésima segunda edición. www.rae.es).

1. Que en el caso en particular, la actora no ha probado, con el alcance señalado, que sus clases respondieran del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes.

En dicho contexto, quien recibió y pagó el servicio de la actora, cuya sujeción al IVA aquí se discute, seguramente no se benefició con unas clases que resultaran simplemente de apoyo escolar, sino que desarrolló un conjunto sistemático de estudios referidos a un idioma determinado, cuya culminación supondría, ciertamente y como se ha afirmado a lo largo de todo el expediente, un conocimiento muy superior al previsto en los planes de enseñanza oficial de esa materia concreta, además de la obtención de un título específico, avalado por una universidad extranjera. En tales condiciones no puede afirmarse razonablemente que se esté ante el caso previsto en la norma como excepción a la generalización del impuesto tantas veces mencionado.

1. Que, por lo demás, la norma cuya interpretación se cuestiona emana del único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400, entre otros) y ha cumplido también con el requisito del art. 52 de la Constitución Nacional. En tales condiciones, no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410).

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal subrogante, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, remítase. — Enrique S. Petracchi (según su voto). — Elena I. Highton de Nolasco. — Carlos S. Fayt. — Juan C. Maqueda. —

E. Raúl Zaffaroni (en disidencia). — Ricardo L. Lorenzetti. — Carmen M. Argibay.

Voto del doctor Petracchi:

Considerando: 1) Que comparto las argumentaciones expuestas desde el considerando 1° al considerando 5°, segundo párrafo, inclusive, del voto de la mayoría al que remito a fin de evitar reiteraciones innecesarias .

1. Que en tanto el instituto de propiedad de la actora no se encuentra incorporado a la enseñanza oficial, sus planes de estudio no son oficiales ni lo son los títulos que emite (ver fs. 70 y 22 del agregado a la causa R.648. XXXIX "Ruiz de Aguirre, Viviana Balbina c. Dirección General Impositiva" que el Tribunal tiene a la vista y resuelve en la fecha), aquélla no sustentó su pretensión en la primera parte de la norma que se examina, sino en la segunda, referente "a las clases dadas a título particular...", expresión que, como ha sido señalado en el voto al que

remito, en el contexto del debate parlamentario llevado a cabo al sancionarse el art. 6, inc. j, ap. 3, de la ley de Impuesto al Valor Agregado, es adecuado aceptarla en el significado que tiene en el lenguaje común o en el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 315:2999; 320:2649; 321:153 y 1614; 324:291; 325:2500, entre muchos otros), sin presuponer que el legislador le ha asignado alguna significación obscura o abstrusa a las palabras empleadas en la ley.

Aun, si por hipótesis se aceptara que aquella expresión no se refiere a las que de ordinario se denominan "clases particulares", sino a las "clases privadas", por oposición a las que son dictadas en el "ámbito público" u "oficial" (ver, acepción 5ta. y 6ta., Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición, página 1688), de todos modos, para gozar de la exención tributaria aquí en debate, no podrían dispensarse los dos recaudos cuyo cumplimiento la letra de la ley exige con igual grado de intensidad, esto es: a) que dichas clases correspondan a "materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial" y b) que su "...desarrollo responda a los mismos" (los énfasis agregados con comillas simples no pertenecen al texto).

1. Que, en el orden de ideas antes expuesto, el hecho de que ciertas instituciones privadas incorporadas a la enseñanza oficial — supuesto ajeno al de autos y que se halla contemplado en la primera parte de la norma que se examina— utilicen en sus establecimientos los programas de enseñanza propios de la institución que pertenece a la actora, no implica que, como lo pretende ésta, por "carácter transitivo" (fs. 54), deba admitirse que su actividad — que pretende ser incluida en la segunda parte de la norma— , sin más ni más, deba considerarse exenta del pago del tributo.

En efecto, más allá de la alegada semejanza de contenidos entre los cursos que dicta y los planes oficiales de enseñanza, la actora no ha probado que el desarrollo de la totalidad de las clases que imparte se ajuste del modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes. En este sentido, no ha sido rebatido en la causa que los contenidos de los distintos niveles de enseñanza del idioma inglés que desarrolla la actora, superan los mínimos requeridos para la enseñanza del idioma extranjero en los Institutos Privados de Nivel Medio de la Secretaría de Educación de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y, que, en tanto comprenden un mayor número de horas semanales de enseñanza, permitirían al alumnado alcanzar un nivel de conocimientos que facilitaría el ingreso a profesorados o traductorados (ver fs. 23 y 70). Tampoco ha sido negado que el plan de estudios de los cursos regulares que dicta la actora (que, por lo demás, no son los únicos que públicamente ofrece) comprende una totalidad de diversos niveles correlacionados, cuya aprobación final otorgaría la aptitud para rendir ciertos exámenes internacionales cuyos títulos ("First Certificate in English, Certificate in Advanced English ... y Certificate of Proficiency" — ver fs. 15 y fs. 85— ) son expedidos por la Universidad de Cambridge (Inglaterra) sobre la base de parámetros y una superioridad de conocimientos que resultan absolutamente ajenos a los de los planes oficiales de enseñanza (ver también, fs. 29 a 32 del agregado a la causa R.648.XXXIX. citada en el considerando 2° de la presente).

1. Que, la solución que se propicia se ajusta al criterio escogido por el legislador en el sentido de no plasmar una exención tributaria comprensiva de todo servicio de enseñanza privada (conf. considerando 3), del voto de la mayoría al que remito), sin que, como es sabido, competa a los jueces expedirse sobre el grado de acierto, error, mérito o conveniencia de aquél (doctrina de Fallos: 313:410; 315:1190; 320:2665; 322:227, entre muchos otros).

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario interpuesto y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. — Enrique S. Petracchi.

Disidencia del doctor Zaffaroni:

Considerando: Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor Procurador Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — E. Raúl Zaffaroni.