

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CRITERIO DE UNICIDAD

Intereses originados en operaciones financieras

COMENTARIO

Se trata de la situación prevista en el artículo 10 del decreto reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado, que establece la imposición de los intereses en el caso de financiación aun en los casos de ventas exentas, es decir que dicha norma discrimina entre la operación principal y la financiación, gravando con el tributo los intereses aun cuando la operación principal esté fuera del impuesto.

La compañía vendió acciones en forma financiada y pagó el impuesto sobre los intereses, pero luego inició una acción de repetición planteando la inconstitucionalidad del decreto reglamentario por exceder el texto legal, en cuyo artículo 10 se prevé que el tratamiento a aplicar es el correspondiente a la operación principal, ya que define como integrante del precio de venta, entre otros conceptos, a los intereses por financiación o pagos diferidos.

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo lugar a la demanda planteada por la actora, considerando que cuando el texto de la ley trata a los intereses por pago diferido como integrante del precio neto gravado establece el criterio de unicidad y, por lo tanto, el texto reglamentario, que prevé un tratamiento separado, excede el alcance de la norma legal. El Fisco apeló ante la Corte Suprema de Justicia.

II - La sentencia

La mayoría del Alto Tribunal, después de reseñar el tema en discusión y la fundamentación esgrimida por la demandada, rechazó el recurso extraordinario en virtud de lo dispuesto por el artículo 280, apartado segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por entender que el memorial presentado por el Fisco no contenía una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados en la sentencia.

En disidencia se expidieron los miembros doctora Elena Highton de Nolasco y doctor Ricardo Lorenzetti, los que entraron al fondo del asunto y ratificaron la sentencia de la Cámara, aunque con fundamentos diferentes.

Los miembros disidentes coincidieron en que el texto reglamentario no responde al principio de unicidad establecido en el artículo 10 de la ley del impuesto al valor agregado, en virtud del cual los intereses originados en pagos diferidos o fuera de término son integrantes del precio neto gravado, de manera tal que debe aplicárseles el mismo tratamiento que a la operación principal.

Por lo tanto y dado que en el caso se trataba de una venta de acciones no alcanzada con el impuesto, la misma suerte, consideraron, deben correr los intereses de financiación. Además, entendieron que la única circunstancia en la que es aplicable la norma reglamentaria en cuestión es cuando la financiación sea prestada por un tercero, supuesto éste que resulta ajeno al principio de unicidad que surge del citado artículo 10 de la ley.

III - El comentario

Al no haber entrado a analizar el fondo del asunto, la Corte ha privado a su sentencia del convencimiento pleno sobre la improcedencia de la norma reglamentaria. No obstante, y aun cuando no implica una manifestación definitiva de su criterio, ha convalidado la sentencia de la Cámara.

De todos modos, compartimos plenamente los fundamentos de los doctores Nolasco y Lorenzetti, por cuanto a pesar de que la incorporación de las operaciones financieras como hecho imponible tiene 14 años de antigüedad, el legislador, en las sucesivas modificaciones legales que se fueron introduciendo, mantuvo siempre en vigencia las normas del artículo 10, lo que indica su manifiesta voluntad de aplicar la teoría de unicidad en el caso en que conjuntamente con una operación gravada se efectúen otras actividades y, en concreto, en lo relativo a la financiación de la operación. Por ello, ante la letra clara de la ley, no cabe que el Poder Ejecutivo introduzca una variante que altere sustancialmente su texto, dado que indudablemente excede las facultades reglamentarias.

Ello es de esperar que haya la posibilidad de un nuevo pronunciamiento de la Corte en el que ratifique lo planteado por los miembros disidentes.

TEXTO DE LA SENTENCIA

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.).

3) 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 el 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.

4) 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).

5) 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.

3) 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.

4) 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.

5) 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.

6) 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).

7) 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.

8) 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".

9) 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

FUENTE. ERREPAR