

## Impuesto Al Valor Agregado Importaciones Grossing Up

### JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 24 de abril de 2012. Y VISTOS: Estos autos, caratulados "Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI", y TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN: CHACABARTE, J. A. y GARCÍA, J. M. CONSIDERANDO: I.- A fs. 114/119vta., el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas. Asimismo, revocó en todas sus partes la resolución 342/05 (ADV RRR1), dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la Administración Federal de Ingresos Públicos (D.G.I.) por la que se había determinado de oficio el impuesto al valor agregado por los pagos realizados a beneficiarios del exterior durante el año 2000, en el marco de la R.G. (AFIP) n° 549/99, liquidado los intereses resarcitorios y aplicado una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Impuso las costas al vencido. II.- Contra dicho pronunciamiento, el Fisco Nacional dedujo el recurso de apelación de fs. 126/127vta.. A fs. 131/140vta., expresó agravios, cuyo traslado fue contestado por la actora a fs. 148/153vta. Por su parte, Puentes del Litoral S.A. apeló la condena en costas decidida en cuanto al rechazo de la excepción de nulidad (fs. 121), recurso que fundó a fs. 128/129vta.. A fs. 142/147vta., obra la contestación de su contraria. III.- Para resolver como lo hizo, el tribunal a quo destacó que lo que se encontraba en discusión era si el importe del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por la contribuyente en el marco de la operatoria realizada con el beneficiario del exterior en virtud del contrato de transferencia de tecnología, integraba la base imponible del impuesto al valor agregado (en el caso, por el período comprendido entre enero y diciembre de 2000). Entendió que surgía de las actuaciones que mediante el decreto 581/98 le fue adjudicado al consorcio integrado por varias empresas la construcción de la conexión vial que unía las ciudades de Rosario con Victoria, y que conforme con el pliego de condiciones de la licitación de la construcción del puente Rosario-Victoria, la adjudicataria debía constituir a tales fines una sociedad anónima, que tendría a su cargo la construcción y posterior explotación de tal conexión (concesión de obra pública por peaje). Agregó que en el informe de inspección se hacía constar que los cargos formulados surgieron a partir de la verificación, donde se detectó el cálculo deficiente de la retención del impuesto al valor agregado por pagos realizados en el año 2000 a beneficiarios del exterior, originados en contratos de transferencia de tecnología de acuerdo con la R.G. (A.F.I.P.) N° 549/99, del que surgía un saldo a favor del órgano recaudador. Señaló que el fisco sostenía que el monto de las retenciones del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por el prestatario local era un concepto que debía ser considerado parte del precio de la transacción celebrada con el sujeto del exterior, con miras a fijar la base imponible de esas prestaciones, ya que conforme los arts. 1, 91 primer párrafo de la ley de impuesto a las ganancias y 145 de su decreto reglamentario, dicho impuesto constituía un pago en especie efectuado por el prestatario local como parte de la retribución debida al prestador del exterior en el marco de una determinada relación contractual (actuación DI ASLE N° 1910/01); Recordó que sobre esas consideraciones, el organismo fiscal entendía que conforme lo previsto por los arts. 1° inc. d), 10 y el primer artículo agregado a continuación del art. 26 de la ley del I.V.A. y el siguiente al art. 65 de su decreto reglamentario, el gravamen debía calcularse sobre el valor corriente atribuible a la transacción, agregando que los valores consignados en la documentación comercial no agotaban la cuantía de la obligación tributaria derivada de la operación gravada, aun cuando no surgieran de la factura o documentación equivalente. Consideró que, sin perjuicio de la simpleza de la pretensión fiscalista, existían varias aristas en el tratamiento del tema que no fueron analizadas con la debida suficiencia. Así, puntualizó que: - cuando se efectuaban pagos a beneficiarios del exterior sujetos a imposición en el país por cualquiera de las causales previstas en la ley de impuesto a las ganancias, podían presentarse dos situaciones: a) que el receptor del pago asumiera el impuesto nacional de su prestación y, en consecuencia, soportara la retención correspondiente; b) que dicho impuesto fuera asumido por quien requirió la prestación y, por lo tanto, éste viera acrecentado el costo final de la operación, liberando del tributo al prestador del exterior, quien percibirá así el importe total pactado, libre de gravámenes argentinos (en este segundo caso la carga impositiva asumida por el pagador era mayor, porque la reglamentación de la ley del tributo disponía incrementar la ganancia imponible con el importe del mismo impuesto, dando lugar a la operación denominada acrecentamiento o grossing up-art. 145, 2do. párrafo del decreto 1344/98-); - según la planilla agregada a fs. 82 de las actuaciones administrativas, la tasa final del impuesto a las ganancias podía incrementarse en 18,85 puntos en el caso límite de gravarse con la tasa del 35% el total de una remesa al exterior, en la que el pagador había tomado a su cargo el pago del tributo; - el procedimiento seguido en la ocasión por el organismo fiscal consistió en gravar con el impuesto al valor agregado la totalidad del impuesto a las ganancias ingresado con motivo de las remesas efectuadas a cuatro proveedores domiciliados en el exterior, correspondientes a un total de dieciocho facturas emitidas por ellos; la inspección actuante no discriminó en ningún momento el quantum del incremento respecto del importe de la retención pura del impuesto a las ganancias antes del grossing up; - conforme a la interpretación del fisco, con la adición del impuesto a las ganancias así incrementado al monto de la factura o

prestación que se pagaba al exterior, se cumplía el requisito de gravar el precio o valor corriente en plaza al que se refería el art. 10 de la ley del I.V.A., sin que en el sub lite se hubiera definido cuál era la plaza que se estaba considerando, ya que en el informe final de inspección del 14 de septiembre de 2005 no solamente se omitía toda alusión al tema, sino que se soslayaba que el "valor corriente" se encontrara referido a alguna plaza en particular; - las normas legales vigentes no definían la plaza de la que se trataba, por lo que se carecía de certeza en cuanto a si el "valor corriente" era el que regía en una plaza del país o del exterior (algunos doctrinarios opinaban que dicha plaza no podía resultar otra que aquella en la que operaba habitualmente el proveedor de la prestación -es decir, en el extranjero-); - de no ser éste el caso, es decir que la falta de inclusión de distinciones en la ley respondía a la intención deliberada del legislador de no definir la ubicación de la plaza, a efectos de facilitar la demostración y la prueba a las que se refería el art. 10 de la ley del tributo, surgía que la interpretación del organismo recaudador perdía eficacia, ya que desde todo punto de vista resultaba inadmisibles que el valor de plaza pudiera desdoblarse según la actividad que desarrollaba quien pagaba la renta, lo que suponía crear ex lege categorías diferenciales de contribuyentes; - ello era así, por expresa disposición del tercer párrafo del citado art. 145 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, "... ya que tratándose de los intereses de financiaciones del exterior - también gravados por el I.V.A.- destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria, la exigencia de practicar el acrecentamiento no es aplicable y por lo tanto, para esos agentes de retención, la carga tributaria final resultará distinta a la que asumen otros responsables, aun cuando las operaciones y el valor económico de las mismas sean idénticos, situación que no va a variar porque la plaza se halle ubicada en el exterior" (sic); - otro aspecto que conspiraba contra la interpretación vertida en la actuación N° 1910/01 era el alcance que surgía del art. 44 reglamentario de la ley del I.V.A. (decreto 692/98), en cuanto disponía que no integraban el precio neto gravado al que se refería el art. 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignaran en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidieran con los ingresos que en tal concepto se efectuaran a los respectivos fiscos; - "[d]el momento que, según el criterio del organismo recaudador, el impuesto a las ganancias que se ingresa al fisco constituye un complemento del valor de la operación alcanzada por el I.V.A., ya sea que el agente de retención que lo toma a su costo deba o no practicar el acrecentamiento, conforme lo previsto en los dos últimos párrafos del art. 145 del reglamento de ganancias, no existen dudas que su importe excede el facturado, contrariando así lo que dispone el primer párrafo del art. 10 de la ley del IVA y que corresponde a un tributo que tiene como hecho imponible la misma operación, ya que los artículos 91 y 92 de la ley de impuesto a las ganancias gravan en forma cédular a las remesas al exterior, atribuyéndoles un resultado ficto en el art. 93" (sic); - por otra parte, nada obstaba a que el impuesto a las ganancias se consignara por separado en la factura o documento equivalente, y, asimismo, estaba fuera de discusión que su medida coincidía con el importe que se ingresaba al Erario, por lo que, al cumplir con los requisitos, se estaba frente a un agregado que reunía todas las condiciones para no integrar el precio neto gravado, tal como lo disponía el art. 44 del decreto reglamentario de la ley del I.V.A, por lo que pretender alcanzarlo con este tributo vulneraba la órbita legal. Puso de relieve que, no obstante que las precedentes consideraciones eran una traba para la admisión de la interpretación efectuada por el ente recaudador, la razón de mayor entidad para descalificar la pretensión recaudadora se encontraba en la propia ley del I.V.A., ya que tanto sus artículos 10 y 26, como el art. 65 de su reglamento, siempre se referían al precio neto facturado y no incluían absolutamente ninguna referencia a que el impuesto a las ganancias vinculado a pagos efectuados a beneficiarios del exterior pudiera ser objeto de imposición por el impuesto al valor agregado. Y tampoco se incluía el acrecentamiento, entre las prestaciones a las que hacía referencia el quinto párrafo del art. 10 de la citada ley. Concluyó que resultaba íntegramente aplicable al caso, lo señalado al resolver la causa N° 23.826-I, caratulada "Pluspetrol S.A. s/ apel. IVA", en el sentido que "... no corresponde que los suscriptores efectúen en el caso de autos -tal como lo hace el Fisco Nacional- una interpretación extensiva de los términos de las normas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que en realidad nada establecen respecto a que el acrecentamiento del impuesto a las ganancias deba incluirse como parte integrante del precio de la operación"... "[s]ino que, por el contrario, las normas en juego deben aplicarse exclusivamente para los casos para los que han sido previstas, evitando efectuar una interpretación analógica de los elementos esenciales del tributo" (sic). IV.- El Fisco Nacional sostiene que la sentencia recaída en autos acusa el supuesto que el Alto Tribunal define como la doctrina de la arbitrariedad, lo que la inhabilita como acto jurisdiccional válido. Luego de reseñar las posturas sustentadas por ambas partes, insiste en los términos sobre los cuales se sostuviera la pertinencia del ajuste en cuestión y que surge -tal como dice la resolución administrativa atacada- de los conceptos vertidos en el informe final de inspección. Transcribe determinados párrafos del citado informe, que luce a fs. 104/112 del cuerpo "Ret. Imp. al valor agregado 'Beneficiarios del exterior' 1" de los antecedentes administrativos. Destaca que en dicho informe final, se concluye que los valores consignados en la documentación comercial no agotan la cuantía de la obligación tributaria que se deriva de la operación gravada, ya que pueden existir contra prestaciones como las correspondientes a los gastos tomados a cargo por el prestatario que también integran el precio de la negociación contractual, aun cuando no surgieren, por el motivo que fuere, de la factura o documentación

equivalente. Señala que fue en razón de tales conclusiones que en su momento la fiscalización y luego la propia resolución determinativa, consideraron que el impuesto a las ganancias que deben tributar los beneficiarios del exterior por sus ganancias de fuente argentina, cuando fuere tomado a su cargo por los sujetos locales en el marco de una determinada relación contractual, constituyen conceptos que deben integrar el precio de la operación alcanzado por el impuesto al valor agregado, correspondiente al hecho imponible previsto en el art. 1º, inc. d) de la ley del tributo. Precisa, frente a las consideraciones vertidas en el fallo en crisis, que el fisco ha efectuado un debido análisis de los conceptos de grossing up y precio, ya que claramente ha dejado sentado que el primero integra el valor de la contra prestación. Agrega que el informe final de inspección alude a la previsión contenida en el art. 44 del decreto reglamentario de la ley del I.V.A., que trata específicamente acerca de los tributos que no integran el precio neto gravado, y excluye solamente a aquellos que tengan como hecho imponible la misma operación gravada y se consignen en la factura por separado. Asevera que en dicho informe se resalta que tal norma no resulta aplicable en la especie, ya que el impuesto a las ganancias no tiene por hecho imponible gravar operaciones sino que, por el contrario, se aplica sobre los resultados que derivan de tales transacciones. Se agravia por cuanto la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió que no correspondía la inclusión en la base imponible del IVA de la retención del impuesto a las ganancias del beneficiario del exterior. Aduce que el art. 145 del decreto reglamentario de la ley de ganancias ordena con carácter general que cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél; es decir, que la norma considera que el receptor de la ganancia obtiene un ingreso cuyo total es el monto nominal de ésta más el importe del tributo recaído sobre quien la paga. Esgrime que la figura del grossing up reconoce para su procedencia la existencia de un pacto o convenio, en virtud del cual el deudor de la renta gravada asume la carga tributaria que le corresponde al beneficiario de ella, de modo que este último perciba su acreencia sin detracciones por motivos fiscales vigentes en extraña jurisdicción, cuando se trata de remesas al exterior. Afirma que en la presente causa, la actora reconoce la existencia del convenio del que puede inferirse que el deudor de la renta gravada ha tomado a su cargo el impuesto inherente a la misma. Alude a que el organismo fiscal entiende que en aquellos casos en que el sujeto local conviene con su contraparte del exterior que se hará cargo del impuesto a las ganancias, este último debe abonar por sus rentas de fuente argentina, y que se debe considerar que el sujeto local abonó por la prestación un mayor precio y por consiguiente el beneficiario del exterior obtuvo un mayor ingreso, atento que el primero al hacerse cargo del gravamen habrá erogado un mayor importe por la prestación adquirida del sujeto del exterior en beneficio directo de este último. Manifiesta que el razonamiento del tribunal a quo relativo a que el criterio del organismo fiscal contraviene las previsiones del art. 44 del decreto reglamentario de la ley del I.V.A., no resulta ajustado a derecho. En este punto, repite lo dicho en el párrafo que antecede. Señala que el precio total de la transacción estará constituido por una suma de dinero que se abona al prestatario del exterior, y en parte, por un pago en especie consistente en el impuesto a las ganancias a su cargo por el sujeto local. Agrega que ello patentiza que la exégesis realizada por su parte de las normas aplicables resulta correcta, "... debido a que no se exigen obligaciones al contribuyente que excedan o escapen a lo establecido en el artículo 10 de la Ley de IVA, ya que el mismo dispone que "cuando no exista factura o documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable" (sic). Alega que la lectura de la propia norma expone que la cuantía de la base imponible puede ser superior a la exteriorizada en la documentación comercial, ya que suele haber gastos tomados a cargo por el prestatario que también integran el precio de la negociación, aún cuando no figuren en la factura. Arguye que al afirmar que los arts. 10 y 26 de la ley del I.V.A. no hacen referencia alguna a los beneficiarios del exterior, los juzgadores yerran en el análisis del plexo normativo aplicable en autos. Dice que el departamento de Operaciones Internacionales de la AFIP sostuvo que "... el Impuesto a las Ganancias que deben tributar los beneficiarios del exterior por sus ganancias de fuente argentina cuando fuere tomado a su cargo por los sujetos locales en el marco de una determinada relación contractual constituye un concepto que debe integrar el precio de la operación alcanzado por el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al hecho imponible previsto en el inciso d) del artículo 1 de la ley de este gravamen".(Actuación N° 1910/01 -DI ATEC- del Departamento de Operaciones Internacionales). Continúa aseverando que la interpretación citada se fundamenta en el artículo incorporado a continuación del art. 26 de la ley del I.V.A., que dispone que para el caso de las prestaciones del inciso d) del art. 1, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulta de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del art. 10. Transcribe dicha norma. Sostiene que el principal argumento utilizado por su parte luce en la actuación N° 1910/01 (DI ATEC), ya evocada por el juez administrativo, que prevé que la base imponible del I.V.A. debe surgir de la documentación comercial compuesta por la factura o documentación equivalente y en el caso que esos comprobantes, o bien no existieren o no expresaren el valor corriente en plaza, la ley presumía, salvo prueba en contrario, que éste era el valor computable a los fines de la determinación del gravamen. Agrega que todo ello lleva a entender que la norma considera que la cuantía de la base imponible, salvo prueba en contrario, estará dada por el valor corriente atribuible la transacción, y, por lo expuesto, el mayor precio abonado por la recurrente

integra la base imponible del impuesto en trato. Cita, en apoyo de su tesis, los fallos del propio Tribunal Fiscal de la Nación recaídos en las causas "Deloitte & Co. S.R.L" y "Shell CAPSA" (Salas C y B, respectivamente). En cuanto a la causa "PlusPetrol S.A." citada por el a quo, aduce que en febrero de 2010 la Sala I del fuero dictó la sentencia por la que se condonó la multa impuesta, por lo que dicho fallo, según entiende, no resulta aplicable al caso. V.- Ha de señalarse, en primer lugar, que al expresar agravios el Fisco Nacional no hace más que reiterar las argumentaciones ensayadas al contestar el traslado conferido a fs. 67 en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación. En efecto, de la lectura del escrito de fs. 131/140vta., se advierte que el recurrente reproduce las manifestaciones expuestas en su presentación de fs. 69/84vta. (e incluso, gran parte de la presentación consiste en una transcripción textual del informe final de inspección, obrante a fs. 104/112 de las actuaciones administrativas (Ret. Imp. al Valor Agregado "Beneficiarios del Exterior" I), las que fueron debidamente consideradas y analizadas por el tribunal a quo para arribar a la solución del presente caso. De tal modo, el apelante no se hace debido cargo de los fundamentos brindados en el fallo recurrido para rechazar la tesis fiscal. VI.- Como se vio, el Tribunal Fiscal de la Nación entendió que en el tratamiento del tema, la posición fiscalista presentaba varias aristas que no habían sido analizadas con la debida suficiencia. En tal sentido, luego de explicitar los aspectos que definen al denominado "acrecentamiento" o "grossing up" y de señalar que, en el caso de que el impuesto a las ganancias fuera asumido por quien requirió la prestación de servicios del exterior, la carga impositiva asumida por el pagador era mayor en tanto la reglamentación de la ley del tributo disponía incrementar la ganancia imponible con el importe del mismo impuesto, puntualizó que el procedimiento seguido por el organismo fiscal consistió en gravar con el impuesto al valor agregado la totalidad del impuesto a las ganancias ingresado con motivo de las remesas efectuadas a cuatro proveedores del exterior, sin discriminar el quantum del incremento respecto del importe de la retención pura de impuestos a las ganancias antes del mencionado grossing up. Asimismo, destacó el a quo que conforme a la interpretación del fisco, con la adición del impuesto a las ganancias así incrementado al monto de la factura o prestación que se paga al exterior, se cumpliría el requisito de gravar el precio o valor corriente en plaza al que se refería el art. 10 de la ley del I.V.A., sin que en el sub lite se hubiera definido cuál era la plaza que se estaba considerando. Recordó que las normas vigentes no definían la plaza de la que se trataba, por lo que se carecía de certeza en cuanto a si el "valor corriente" era el que regía en una plaza del país o del exterior. Agregó que la interpretación del organismo recaudador perdía eficacia, ya que desde todo punto de vista resultaba inadmisibles que el valor de plaza pudiera desdoblarse según la actividad que desarrollaba quien pagaba la renta, lo que suponía crear ex lege categorías diferenciales de contribuyentes (ello era así, por expresa disposición del tercer párrafo del citado art. 145 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias). Sobre tales fundamentos, el apelante nada dijo en su escrito recursivo. Por el contrario, omitió toda mención a los reparos formulados por el tribunal a quo en cuanto a la forma de calcular la base imponible del impuesto al valor agregado (sin discriminar el quantum del incremento en las ganancias) y las contundentes conclusiones en torno a la falta de definición legal de la plaza que debía considerarse y la inadmisibilidad de que el valor de plaza pudiera desdoblarse según la actividad del pagador de la renta (creación ex lege de categorías distintas de contribuyentes), limitándose a insistir en la corrección del ajuste. VII.- El art. 44 del decreto reglamentario de la ley del IVA establece, en su primer párrafo, que: "[n]o integran el precio neto gravado a que se refiere el artículo 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos fiscos". Sobre el punto, en el fallo apelado se puso de relieve que: - "... según el criterio del organismo recaudador el impuesto a las ganancias que se ingresa al fisco constituye un complemento del valor de la operación alcanzada por el I.V.A., ya sea que el agente de retención que lo toma a su costo deba o no practicar el acrecentamiento, conforme lo previsto en los dos últimos párrafos del art. 145 del reglamento de ganancias, no existen dudas que su importe excede el facturado, contrariando así lo que dispone el primer párrafo del art. 10 de la ley del IVA y que corresponde a un tributo que tiene como hecho imponible la misma operación, ya que los artículos 91 y 92 de la ley de impuesto a las ganancias gravan en forma cédular a las remesas al exterior, atribuyéndoles un resultado ficto en el art. 93" (sic); -nada obstaba a que el impuesto a las ganancias se consignara por separado en la factura o documento equivalente, y, asimismo, estaba fuera de discusión que su medida coincidía con el importe que se ingresaba al Erario, por lo que, al cumplir con los requisitos, se estaba frente a un agregado que reunía todas las condiciones para no integrar el precio neto gravado, tal como lo disponía el art. 44 del decreto reglamentario de la ley del I.V.A, por lo que pretender alcanzarlo con este tributo vulneraba la órbita legal. El recurrente sostiene, bajo el título "SOBRE EL ERRÓNEO ARGUMENTO DE LOS VOCALES REFERIDO AL ARTÍCULO 44° DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IVA", que el razonamiento del a quo no resulta ajustado a derecho. Sin embargo, no intenta en momento alguno, más allá de enunciación del señalado título, demostrar el equívoco endilgado a la sentencia recurrida. Es que en el acápite aludido, el apelante esgrime que la exégesis de las normas y su aplicación al caso particular realizadas en la resolución administrativa impugnada es correcta, debido a que no se exigen obligaciones que excedan lo establecido en el art. 10 de la ley del I.V.A, ya que éste dispone que cuando no existe factura o

documento equivalente o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, sin referirse, en realidad, al señalado art. 44 del decreto reglamentario ni a la conclusión a la que, en base a él, arriba el Tribunal Fiscal de la Nación.

Es decir, no rebate siquiera mínimamente el fundamento del tribunal a quo consistente en que el concepto que el fisco pretende gravar con el impuesto al valor agregado reúne todas características previstas por el art. 44 del decreto reglamentario de la ley del tributo para no integrar el precio neto gravado, ni brinda un argumento jurídico contrario a la interpretación alcanzada. Por otra parte, al exponer en el punto IV.2 del escrito recursivo la postura del ente recaudador, el recurrente desliza que en el informe final de inspección se descartó la aplicación de lo dispuesto en el artículo 44 del decreto reglamentario de dicho tratamiento. Sin perjuicio de señalar que en la resolución determinativa -N° 342/05 (DV RRR1)- el juez administrativo no hizo alusión alguna a este aspecto de la cuestión, ni a la norma antedicha, sino que fundó el ajuste en otras consideraciones y normativa (ver sus págs, 15 a 18, cuyas copias lucen a fs. 22/25), lo cierto es que, a juicio de este Tribunal, la escueta alegación formulada en los dos párrafos del informe final que se refieren al punto (ver fs. 109 de las actuaciones administrativas -Ret. Imp. al Valor Agregado "Beneficiarios del Exterior" 1-) no alcanzan para desvirtuar las sólidas conclusiones contenidas en el fallo apelado en orden a que el "agregado" reclamado reúne todas las condiciones para no integrar el precio neto gravado. VIII.- Entendió el Tribunal Fiscal de la Nación, asimismo, que la razón de mayor entidad para descalificar la pretensión recaudadora se encontraba en la propia ley del I.V.A., ya que tanto sus artículos 10 y 26, como el art. 65 de su reglamento, siempre se referían al precio neto facturado y no incluían absolutamente ninguna referencia a que el impuesto a las ganancias vinculado a pagos efectuados a beneficiarios del exterior pudiera ser objeto de imposición por el impuesto al valor agregado. Agregó que tampoco se incluía el acrecentamiento, entre las prestaciones a las que hacía referencia el quinto párrafo del art. 10 de la citada ley. El Fisco Nacional sostiene que nuevamente yerran los juzgadores en el análisis del plexo normativo aplicable en autos. Invoca, en apoyo de su tesis, la Actuación N° 1910/01 (DI ATEC) del Departamento de Operaciones Internacionales, que prevé que la base imponible del I.V.A debe surgir de la documentación comercial compuesta por la factura o documentación equivalente y, en el caso de que esos comprobantes, o bien no existieren o no expresaren el valor corriente en plaza, la ley presumía, salvo prueba en contrario, que éste era el valor computable a los fines de la determinación del gravamen. Afirma que ello lleva a entender que la norma considera que la cuantía de la base imponible, salvo prueba en contrario, estará dada por el valor corriente atribuible a la transacción, prueba que en el presente caso nunca fue producida. Varios son los aspectos que deben analizarse en relación a este agravio. En primer lugar, ha de señalarse que en materia tributaria rige el principio constitucional de legalidad o de reserva legal, que establece que los impuestos deben ser creados por ley. "En la Argentina, aparte de que el art. 19 de la Constitución dispone que 'ningún habitante será obligado a hacer lo que no manda la ley...', el art. 52 confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el art. 75, inc. 2°, atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones directas. Por otra parte, la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno; y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad. Es doctrina admitida -ha dicho también- que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo y que no es lícito, desde el punto de vista constitucional, aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la ley" (cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Tomo I, 9na. edición, Ed. La Ley, pág. 292) -ver esta Sala, en otra integración, in re "Asociación de Empleados de Comercio Rosario (TF 14019-I) c/ DGI", expte. 32.102/2004, del 21/8/2008, sentencia confirmada por el Alto Tribunal el 4 de octubre de 2011, in re A.35.XLV. "Asociación de Empleados de Comercio Rosario (TF 14.019-I) c/ DGI"- . En tal sentido, cabe aclarar, por más que resulte una obviedad, que la Actuación N° 1910/01 (DI ATEC), invocada en su memorial por el Fisco Nacional como "principal argumento" del ajuste, no constituye una ley. Por otra parte, la interpretación formulada en dicha actuación no resulta vinculante para el tribunal a quo ni para esta alzada. En efecto, ya en otras oportunidades se ha sostenido que "... las instrucciones, los reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, son actos de administración emitidos por la Administración Pública tendiente a regular su propia organización o funcionamiento interno, siendo sus destinatarios los funcionarios y empleados públicos, mas no los administrados o personas particulares" -cfr. Teresa Gómez y Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario", 2da. Edición Actualizada y Ampliada, pág. 23-; "... carecen de valor creador las circulares normativas o instrucciones que emiten las dependencias oficiales, por tratarse de disposiciones internas con efectos en el orden jerárquico de la administración, sin carácter obligatorio para los particulares.... [s]i, como suele acaecer, las normas contenidas en las instrucciones se apartan de la ley, resultarían viciadas de ilegalidad y no deberían aplicarse, aun resultando favorables a los contribuyentes, careciendo de efecto vinculativo para la propia administración..." -Carlos M. Giuliani Fonrouge Obra Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, "Derecho Financiero", La Ley, 9na. edición, Tomo I, págs. 71 y 72-; "las instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas" -cfr. esta Sala, en otra composición, in re "Delga SAIC

y F (TF 21751-I) c/ DGI", expte. 38.845/04, del 11/12/2007, y su anterior integración en los autos "Consortio de Gestión de Puerto de Quequén (TF 15660-I) c/ DGI.", expte. 12.074/07, del 24/11/2009-. Por ello, no empecé a la afirmación efectuada por el Tribunal a quo atinente a que la pretensión del ente recaudador no encuentra sustento en la ley del I.V.A., lo dispuesto en la mencionada Actuación DI ATEC 1910/01. A esta altura del análisis, debe recordarse que uno de los principios rectores que rige en la interpretación de las normas impositivas, es el que "... atiende a la necesidad -puesta de relieve por el Tribunal en conocidos precedentes- de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115), y procura preservar la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218)"-cfr. los fallos del Alto Tribunal que hacen aplicación de este principio: CSJN in re "DGI (en autos BBVA TF- 19.323-I)" y "Espacios Cinematográficos Uno SH (TF 16.608-I) c/ DGI", ambos del 2 de diciembre de 2008; cfr., asimismo, esta Sala, en otra composición, in re "DGI (Autos Banco CMF SA - TF 22107-I) c/.", expte. 40.106/07, del 26/2/09 y "Lowe Arg SACIF de Cinematografía y TV SA (TF 19317-I) c/ DGI", expte. 33.830/06, del 12/3/09). Asimismo, corresponde poner de resalto que "... no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (sentencia del 17 de febrero de 1987 en los autos 'Frigorífico Bancalari S.A.I.C. s/ apelación - impuesto al valor agregado'), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional; fallo del 25 de agosto de 1988, P.287.XXI. 'Panamérica de Plásticos S.A.I.C. c/ D.G.I. s/ nulidad de resolución' -cons. 7 y sus citas-) -Fallos: 312:912-. A la luz del citado principio de legalidad y de los criterios de interpretación señalados, qué rigen en materia tributaria, no cabe sino concluir que el análisis efectuado por el Tribunal Fiscal de la Nación para rechazar la tesis de la tesitura del fisco (por no surgir de las normas de la ley del impuesto al valor agregado -arts. 10 y 26- ni del art. 65 del decreto reglamentario) resulta ajustado a derecho. Avalan el criterio expuesto, numerosas opiniones doctrinarias que, al analizar la cuestión en trato concluyen que el grossing up no debe integrar la base imponible del impuesto al valor agregado. Así, Lorena M. Almada y Cecilia C. Matich sostienen: "[e]n nuestra opinión, interpretar que el grossing up previsto en el reglamento de la ley del impuesto a las ganancias integra la base imponible del I.V.A. implica aplicar analogía como método de integración, alterando el elemento esencial, base imponible, normado por los artículos 10, 26 de la L.I.V.A. y 65 de su decreto reglamentario, en abierta contraposición al límite dispuesto por la Corte para la aplicación de este método de integración normativa". Y agregan, que "[p]or otra parte, coincidimos con Juan Oklander cuando afirma que adicionar a la facturación emitida por el prestador del exterior el grossing up representado por el impuesto a las ganancias que toma a su cargo el prestatario no forma parte de las costumbres de plaza ni de las prácticas del comercio internacional, por más que ese pacto exista" (cfr. las autoras citadas en "La importación de servicios y su tratamiento en el impuesto al valor agregado", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Boletín XXX, pág. 129, febrero de 2009). Juan P. Cogorno y Enrique E. Expósito, señalan en su artículo "El caso de la Importación de servicios' en el I.V.A. y el 'grossing up' de ganancias", en el punto VII. "Nuestra Posición", que: - "[l]a no inclusión del "grossing up" dentro de la base imponible del impuesto al valor agregado por las importaciones de servicios se ampara en los siguientes argumentos": "i) [e] principio de reserva de ley....[c]omo puede advertirse, y dado que en toda la normativa atinente al impuesto al valor agregado no existe referencia alguna al incremento de la base imponible como consecuencia de los impuestos tomados a cargo por parte del prestatario, una conclusión en tal sentido comporta un apartamiento del principio de reserva de ley, máxime cuando el artículo incorporado a continuación del 26 de la ley del rito obliga al contribuyente a tomar como base de imposición el precio neto que surja de la factura o documento equivalente"; "ii) [e]l valor corriente en plaza ... [e]n virtud de lo expuesto, puede concluirse que la Administración sólo puede desprenderse de la factura o documento equivalente en determinados casos en los cuales el precio no resulte real y/o fuere simulado o irrisorio, de acuerdo con las costumbres de la plaza en la que opere el vendedor o prestador del servicio...[e]l hecho de que existan sobre costos derivados de las operaciones en cuestión, como lo es el impuesto a las ganancias tomado a cargo por el agente pagador, no significa que la factura no exprese un valor corriente en plaza y por ende, pueda pretenderse por esa vía que el 'grossing up' deba formar parte del precio integrante de la base imponible del impuesto al valor agregado"; "iii) [i]mportaciones de bienes versus servicios. [p]or último, cabe efectuar una breve comparación entre el tratamiento legal dispensado en el impuesto al valor agregado a las importaciones de bienes y el tratamiento dado en las 'importaciones de servicios' gravadas conforme el inciso d) de la ley"..." [a]sí pues, el artículo 25 de la ley de impuesto al valor agregado, al establecer la base imponible para las importaciones definitivas de bienes dispone que "... en el caso de importaciones definitivas, la alícuota se aplicará sobre el precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella..."... "[n]ótese que para el caso de las importaciones de bienes el legislador detalla claramente qué conceptos deben adicionarse al precio del bien..."[e]sto significa que el mismo distingue con precisión al 'precio' de otros gastos o conceptos, como son 'los tributos a la

importación, o con motivo de ella... ""... [c]omo ya hemos transcrito en párrafos anteriores, la ley del gravamen al definir la base imponible para las importaciones de servicios en el artículo agregado a continuación del 26, no incluyó ni distinguió otros conceptos diferentes al precio que surge de la factura como integrantes de la base imponible"... [p]or ello, adicionar el acrecentamiento a la base a partir de la cual se calcula el 'quantum' de la obligación implica realizar una distinción donde la ley no lo hace, facultad que, de acuerdo con la doctrina de nuestro Alto Tribunal, se encuentra vedada al intérprete" (ver publicación *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, Boletín XIII, pág. 11, febrero de 2007). Hernán D'Agostino comenta que: "[r]especto a la base imponible de cálculo del I.V.A. a depositar, resulta relevante el fallo "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA (TFN - Sala D - 25/11/2009)"... "[e]n dicho caso el Fisco ajusta el valor de la base imponible incorporando el grossing up (que fue calculado por el contribuyente siguiendo los lineamientos del art. 145, DR del IG), sin tener en cuenta que dicho valor no es precio neto sino impuesto a las ganancias de un tercero asumido por el contribuyente"... [s]in perjuicio que económicamente sea mayor costo para el pagador". Luego de señalar que el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el criterio fiscal por vulnerar la órbita legal aplicable al caso, destacó que "[e]s decir que ya el Tribunal se había expedido sobre el tema y el Fisco insiste en la misma tesitura de 'inventar' hechos imponibles allí donde la ley no los prevé"... [r]ecordemos que dado el carácter 'invasivo' de los impuestos, la interpretación de la ley aplicable en cuanto hace a los elementos del hecho imponible, no puede hacer uso de la analogía" (ver "El I.V.A. en la Exportación e Importación de Servicios", *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, Boletín XXXI, pág. 999, noviembre de 2010). Alejandro Charró reseña las normas aplicables, la opinión de la AFIP expuesta en la Actuación N° 1910/01 (DI ATEC) del Departamento de Operaciones Internacionales de la A.F.I.P. y tres fallos del Tribunal Fiscal de la Nación donde se trató la apelación de multas aplicadas por omisión en relación a la falta de inclusión del grossing up. Comenta que "[e]stá claro que de acuerdo con la letra de la ley del gravamen, la base imponible del I.V.A. en las importaciones de servicios está constituida por el monto facturado por el prestador del exterior"... [e]l mecanismo de aplicación del método de acrecentamiento de la ganancia (o grossing up) es muy común en los contratos de servicios internacionales, en los cuales se suele incluir una cláusula en donde se determina que el precio pactado es libre de impuestos para el prestador del exterior"... [c]omo es sabido las leyes impositivas receptan las modalidades adoptadas de acuerdo con los usos y costumbres del mercado y regulan su funcionamiento"... [e]n este sentido, el artículo 145 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias prevé expresamente el tratamiento a otorgar al impuesto del beneficiario del exterior tomado a cargo del pagador argentino, disponiendo que en esos casos corresponde acrecentar la ganancia en el monto de impuesto pagado"... [e]ste tratamiento resulta de aplicación en ganancias desde mucho antes de la incorporación de estos servicios al ámbito de aplicación del impuesto al valor agregado"... [e]n efecto, mientras que la importación de servicios fue incorporada en el objeto de la ley de I.V.A. a partir de los hechos imponibles producidos desde el 1° de enero de 1999, el tratamiento en ganancias data de 1975". Agrega que "[s]iendo la determinación de la base imponible uno de los elementos esenciales de las leyes tributarias, por el principio de legalidad consagrado en la Constitución Nacional debe estarse a lo dispuesto por la letra de la propia ley"... [t]al como sostuvo el T.F.N. en el caso Pluspetrol antes mencionado, debe evitarse efectuar una interpretación analógica de los elementos esenciales del tributo"... [e]videntemente, la opinión del Departamento de Operaciones Internacionales de la A.F.I.P. se basa en una interpretación por analogía respecto del tratamiento otorgado en el impuesto a las ganancias, con apoyo en el art. 10 de la ley que dispone ?...[c]uando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario...?" "[l]a norma no establece taxativamente a qué plaza se refiere, si la del prestador o la del prestatario pero, si volvemos a la definición de la base imponible del gravamen establecida en la ley llegamos a la conclusión que la intención del legislador fue gravar con el impuesto el monto facturado por el proveedor del exterior"... [p]or lo expuesto, en nuestra opinión el grossing up no debe ser considerado como elemento integrante de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones de servicios" (Alejandro Charró, Socio de Impuestos, Grant Thornton Argentina, "Importación de servicios: el Tribunal Fiscal avala a la AFIP", en [www.iprofesional.com](http://www.iprofesional.com)). Es que en resumen, la cuestión ha de ser definida tomando en consideración que si bien el acrecentamiento derivado de la asunción del tributo por parte del importador del servicio, debe ser computado a los efectos de la determinación de la base del impuesto a las ganancias, ello es así precisamente por cuanto dicha gabela computa aquélla también como una ganancia del exportador, lo que resulta coherente con el propio concepto, naturaleza y normas propias de dicho impuesto; mas en el caso del I.V.A., en tanto la base imponible está constituida por el monto facturado por el prestador del exterior -y no existiendo mérito para apartarse o prescindir de los valores allí fijados-, el principio de reserva de ley exige atenerse a los conceptos y sumas consignados en los respectivos documentos, todo lo cual conduce a mantener la solución alcanzada en el fallo recurrido. IX.- Sin perjuicio de ello, y en cuanto a los fallos citados por el recurrente, sólo cabe apuntar que tanto en las causas "Shell C.A.P.S.A s/ apelación IVA" (expte. 24.984-I) y "Deloitte & Co. S.R.L s/ recurso de apelación - impuesto al valor agregado" (expte. 24.652-I), como en la sentencia a la que se remite el decisorio aquí apelado, el Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció en relación a las multas impuestas en los términos del

art. 45 de la ley 11.683, confirmando la sanción en los dos primeros casos y revocándola en el tercero. Tales fallos, que se limitaron, al aspecto sancionatorio, no alcanzan a juicio de este Tribunal, para configurar una jurisprudencia unánime sobre la materia aquí en debate. El Fisco Nacional sostiene, además, que el fallo al que se remite la sentencia recurrida no resulta aplicable al caso, pues la Sala I de esta Cámara tuvo por condonada la multa impuesta. Sin dejar de señalar que la decisión de la alzada de tener por condonada la multa (ello, en virtud de una normativa que obedece a cuestiones de política fiscal, ajenas a las causales de imposición de la sanción) no implica que el criterio expuesto en la sentencia del Tribunal Fiscal resulte inaplicable, lo cierto es que idéntica situación que el fisco reprocha respecto del fallo recaído en la causa "Pluspetrol SA (TF 23.826-I) c/ D.G.I.", expte. 14.816/06, acontece en la causa "Shell C.A.P.S.A (TF 24.984-I) c/ D.G.I.", expte. 33.947/06, en la que la Sala III tuvo por condonada la sanción impuesta. X.- La actora apela la imposición de costas decidida respecto del rechazo del planteo de nulidad.

Aduce que lo que se planteó en autos fue la nulidad del procedimiento de verificación por no haberse acreditado en su oportunidad la autorización conferida a la División Fiscalización N° 1 de la ex región Rosario, para llevar a cabo ese procedimiento, en lugar de la División Grandes Contribuyentes Nacionales. Destaca que no obstante lo expuesto por el fisco, no existen constancias en el expediente sobre la acreditación formal de la división de fiscalización antedicha en cuanto a su competencia. Postula que situada la cuestión en su contexto, se dan las circunstancias de hecho y de derecho para la distribución de las costas en el orden causado, en virtud de que frente a una pretensión errada, la articulación de la excepción de nulidad del procedimiento fue una legítima defensa opuesta a la prosecución de un procedimiento de determinación irregular, además de equivocado. Señala que el vicio en el caso, no consiste en la incompetencia del órgano, sino en no haberla acreditado formalmente ante el contribuyente. Esgrime que en el caso que nos ocupa, el accionar arbitrario del fisco generó la situación que conformó la razón fundada de litigar que la jurisprudencia recepta. De la lectura del fallo apelado se desprende que el Tribunal Fiscal de la Nación efectuó un pormenorizado análisis de lo actuado en sede administrativa para concluir en la improcedencia de la nulidad planteada (ver considerando IV), "...de acuerdo con la normativa analizada precedentemente, teniendo en cuenta la autorización antes mencionada y atento que la defensa articulada ya había sido tratada en la resolución atacada" (sic). En cuanto a las costas, las impuso a la vencida, por considerar que no existía causal alguna que permitiera apartarse de tal decisión. A juicio de este Tribunal, corresponde confirmar las costas a la actora, por no tratarse la nulidad planteada y rechazada de una cuestión dudosa ni existir mérito en la causa para apartarse del principio objetivo de la derrota que rige la asignación de tales accesorios. Por lo demás, no basta la simple creencia o, incluso, convicción de que se tiene derecho a litigar, sino que todo ello debe asentarse en sólidas y objetivas razones que lo avalen. En tal sentido, la sola creencia subjetiva del litigante de la razón probable para litigar no es por sí suficiente para eximir del pago de las costas al perdedor, pues es indudable que todo aquél que somete una cuestión a los tribunales de justicia, lo hace porque cree tener razón de su parte, mas ello no lo exime del pago de los gastos del contrario si el resultado del juicio no le es favorable (cfr. esta Sala, en su anterior integración, in re "Gaspiretti Liliana Elena c/ M° de Salud Pública. s/ amparo", expte. 8492/92, del 17/8/93 y Sala I in re "González Urquiza Rodolfo María c/ Y.P.F. s/ proceso de conocimiento", expte. 49.822/94, del 2/10/95). Por las razones apuntadas, el Tribunal

**RESUELVE:** a) rechazar el recurso del Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto ha sido materia de recurso, con costas de esta instancia al vencido; b) no hacer lugar a la apelación de la actora y confirmar la imposición de costas a su parte por el rechazo de la nulidad, con costas de esta instancia a su cargo. Regístrese, notifíquese y devuélvase. María Claudia Caputi Luis M. Márquez José Luis López Castiñeira  
Ante mí: Carlos José Massia Secretario de Cámara Correlaciones: Ciccone Calcográfica SA (TF  
19236-I) c/DGI - Corte Sup. Just. Nac. - 05/03/2013 Cita digital: