

Concursos Impuesto Al Valor Agregado Quitas Obtenidas En El Proceso Concursal Débito Fiscal

JURISPRUDENCIA

Concursos. Impuesto al valor agregado. Quitas obtenidas en el

proceso concursal. Débito fiscal Se determina que las quitas obtenidas por el contribuyente en un proceso concursal no aumentan el débito fiscal en los términos del artículo 11 de la ley del impuesto al valor agregado, pues ellas no han sido logradas respecto del precio neto de la compra, de la locación o de la prestación, sino que obedecen a otra razón, como es el crédito verificado a aquellos proveedores que debieron presentarse en el proceso judicial para requerir el pago de los importes adeudados.

Buenos Aires, 3 de marzo de 2015. Vistos los autos: "Celulosa Campana SA (TF 29.047 - I) c/ DGI".

Considerando: 1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, mantuvo la resolución DV SRR1 407/2006, por medio de la cual la AFIP determinó de oficio la obligación de Celulosa Campana S.A. en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales noviembre de 2001 a enero de 2002 y liquidó intereses resarcitorios. 2°) Que para así decidir, el tribunal de alzada consideró que las quitas que había obtenido la actora en su proceso concursal estaban alcanzadas por ese tributo, representaban un débito fiscal del período en el que el juez del concurso homologó la propuesta y, simétricamente, un crédito fiscal para los acreedores verificados en proporción a los precios netos gravados y al impuesto facturado que conformaban la deuda verificada. Para llegar a tal conclusión, entendió que la ley no efectuaba diferencia entre las quitas "comerciales" y las "concursoales"; y que el requisito legal referente a que la reducción de la deuda fuese de acuerdo a las "costumbres de plaza" (art. 12 de la ley del gravamen), estaba satisfecho en un concurso con la aprobación del juez. Asimismo consideró que excluir del impuesto a las quitas concursoales afectaría la neutralidad del tributo, pues éstas inciden en el valor agregado efectivamente obtenido por cada unidad económica. Finalmente, recordó la obligación del Fisco Nacional de controlar que los acreedores de la actora emitan las correspondientes notas de crédito, las que deberían computarse para reducir su obligación en el impuesto al valor agregado pues, de no procederse de esta manera, el Estado se enriquecería sin causa a costa de ellos, dado que, en definitiva, pagaron el tributo sobre débitos fiscales mayores que los adeudados. 3°) Que contra lo así decidido, Celulosa Campana S.A. interpuso el recurso extraordinario de fs. 164/170, que fue concedido a fs. 174/174 vta. en cuanto se discute la interpretación y aplicación de normas de naturaleza federal. El recurso es formalmente admisible toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de disposiciones de aquel carácter, como lo son las contenidas en la ley del impuesto al valor agregado (ley 23.349, t.o. en 1997 y sus modif.) (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). 4°) Que a los fines de calcular el débito fiscal, el primer párrafo del art. 11 de la ley del tributo establece que, a los importes totales de los "precios netos" de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el art. 10, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica. El párrafo siguiente agrega que: "Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado". 5°) Que tiene dicho este Tribunal que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ella 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 (Fallos: 200:164; 307:928, entre otros). 6°) Que, tal como acertadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, el término "quitas" seguido de las indicaciones "que, respecto del precio neto, se logren (...)" no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que la sucesión entre ambos indica que únicamente incrementan el débito fiscal aquellos descuentos o reducciones del precio logrados -entre otros requisitos- "respecto del precio neto" de la venta, locación o prestación gravada. Y ese "precio neto", no es otro que el definido por el art. 10 de la ley como aquel que resulta de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto. 7°) Que, con tal comprensión, cabe concluir que las "quitas concursoales" son un concepto distinto de aquél. En efecto, las aludidas "quitas concursoales" no aumentan el débito fiscal del contribuyente que las ha obtenido, pues ellas no han sido logradas "respecto del precio neto" de la compra, de la locación o de la prestación, sino que obedecen a otra razón, ulterior y ajena a ese "precio neto", como es el "crédito verificado" a aquellos proveedores que debieron presentarse en el proceso judicial para requerir el pago de los importes adeudados (arts. 32 y concordantes de la ley 24.522). 8°) Que ante la claridad de las aludidas normas, no es argumento válido para apartarse de la conclusión expuesta sostener que excluir del IVA a las quitas concursoales

afectaría la neutralidad del tributo. En efecto, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal, la extensión analógica de la definición taxativa de la base imponible prevista por la ley -aun cuando se la efectúe invocando la pretendida neutralidad del impuesto- es inadmisibles pues se encuentra en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, según el cual ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los artículos 4, 17, 52 Y 75 de la Constitución Nacional (Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 318:1154, entre muchos otros). Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 Y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI ELENA I. HIGHTON de NOLASCO CARLOS S. FAYT JUAN CARLOS MAQUEDA Suprema Corte: - I - A fs. 158/160, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, al revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 92/93, confirmó la determinación de oficio practicada a la actora en el impuesto al valor agregado (IVA) por los periodos noviembre de 2001 a enero de 2002. Para así decidir, especificó que la cuestión a resolver se circunscribía a determinar el tratamiento, frente al citado impuesto, de las quitas que había obtenido el contribuyente en el proceso concursal al que se había presentado en los términos de la ley 24.522. Luego de reseñar los arts. 11 y 12 de la ley de IVA (ley 23.349, t.o. por decreto 280/97, al que se referirán las citas siguientes), manifestó que compartía los argumentos del dictamen 48/2006 de la Procuración del Tesoro de la Nación y los fundamentos de la sentencia de la Sala V de esa Cámara en la causa "Meluk", por los que consideraba que las quitas concursales estaban alcanzadas por el IVA y representaban un débito fiscal del periodo en el que el juez del concurso homologa la propuesta. En particular, indicó: 1. Que la ley de IVA no hace diferencia entre las quitas "comerciales" y las "concursoales", y ambas existen tanto en los concursos de acreedores como en las transacciones comerciales. 2. La aprobación de la quita por parte del juez del concurso permite tener por satisfecha la exigencia de la ley de IVA relativa a que ella debe ser practicada conforme a las costumbres de plaza. 3. Excluir del IVA a las quitas concursales afectaría la neutralidad del tributo, por cuanto éstas inciden en el valor agregado efectivamente obtenido por cada unidad económica. Por último, recordó la obligación del Fisco Nacional de controlar que los acreedores de la actora emitan las correspondientes notas de crédito, las que deberán computar para reducir su obligación en el IVA pues, de no procederse de esta manera, el Estado se enriquecería sin causa a costa de ellos, dado que -en definitiva- pagaron el tributo sobre débitos fiscales mayores que aquellos que le son adeudados. - II - Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 164/170, concedido a fs. 174 en cuanto se discute la interpretación y aplicación de normas federales, y denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada. En primer lugar, relató la secuencia de los hechos que desembocaron en el ajuste fiscal de la manera siguiente: 1) Los proveedores de la actora emitieron sus facturas, las que no fueron canceladas a la fecha de vencimiento. 2) Sin perjuicio de ello, esos proveedores debieron pagar al Fisco el total del IVA originado por esas facturas (débito fiscal) en cada uno de los meses correspondientes. 3) La actora computó el crédito fiscal proveniente de esas facturas. 4) Con posterioridad, la actora se presentó en concurso preventivo y, como resultado del acuerdo allí homologado con sus acreedores, canceló aproximadamente el 40% de los saldos impagos que mantenía con ellos. 5) En consecuencia, el Fisco impugnó el crédito fiscal computado por la actora oportunamente, en la porción del 60% de quita obtenida, situación que, a juicio del ente recaudador, se traduce en un mayor débito fiscal del periodo en el que se homologó judicialmente el acuerdo preventivo. Afirmó que el art. 12, inc. b), de la ley de IVA es claro al referirse a las quitas realizadas sobre el "precio neto" y no a otras, razón por la cual calificó como imprecisa a la sentencia recurrida en cuanto ignora que ese "precio neto" es únicamente el definido en el art. 10 de la ley del gravamen y no otro. Agregó que el citado art. 12 se refiere a las quitas "que se otorguen" y va de suyo que el concursado no otorga la quita, sino que lo hacen los acreedores al momento de suscribir el acuerdo preventivo. Finalmente, destacó que tampoco se verifica la "costumbre de plaza" a la que hace referencia la norma para calificar a las quitas permitidas, puesto que no existe tal parámetro para medir a las concursales, situación en la que no puede hablarse de una tradición arraigada que se reitera en los procesos de falencia. - III - Estimo que el recurso interpuesto es formalmente admisible, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa a la pretensión que la recurrente fundó en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48). - IV - A los fines de calcular el débito fiscal, el primer párrafo del art. 11 de la ley del tributo establece que, a los importes totales de los "precios netos" de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el art. 10, imputables al periodo fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica. Agrega el párrafo siguiente: "Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, recisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho periodo, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma

proporcional al precio neto y al impuesto facturado" {subrayado, agregado). Es inveterada doctrina del Tribunal que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y cuando ella 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 (Fallos: 200:176; 307:928, entre otros). El término "quitas" seguido de las indicaciones "que, respecto del precio neto, se, logren (...)" no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que la sucesión entre ambos indica que únicamente incrementan el débito fiscal aquellos descuentos o reducciones de precio logrados -entre otros requisitos- "respecto del precio neto" de la venta, locación o prestación gravada. Y ese "precio neto", como acertadamente lo señala el recurrente, no es otro que el definido por el art. 10 de la ley como aquel que resulta de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto. Por ello, forzoso es colegir que las "quitas concursales" son un concepto distinto de aquél, que no aumentan el débito fiscal del contribuyente que las ha obtenido, pues ellas no han sido logradas "respecto del precio neto" de la compra, de la locación o de la prestación, sino que obedecen a otra razón, ulterior y ajena a ese "precio neto", como es el "crédito verificado" a aquellos proveedores que debieron presentarse en el proceso judicial para requerir el pago de los importes adeudados (arts. 32 y cc., ley 24.522). Frente a la claridad de las normas en estudio, no puede decirse -como fundamento para sostener lo contrario- que excluir del IVA a las quitas concursales afectaría la neutralidad del tributo, por cuanto éstas inciden en el valor agregado efectivamente obtenido por cada unidad económica. Es que cualquier extensión analógica, aun con sustento en la pretendida neutralidad del impuesto, de la definición taxativa de la base imponible prevista por la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, puesto que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones, de conformidad con los artículos 4, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional (Fallos: 248:482; 303:245; 305:134; 312:912; 318:1154, entre muchos otros relativos al principio de reserva de ley en materia tributaria). Lo dicho hasta aquí, en mi parecer, torna inoficioso el examen de los restantes agravios planteados por la actora. - V - Por lo expuesto, considero que debe revocarse la sentencia apelada en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario. Buenos Aires, 5 de junio de 2014. LAURA M. MONTI ADRIANA N. MARCHISIO Prosecretaria Administrativa Procuración General de la Nación Correlaciones: Ley 23349 - BO: 25/08/1986 Herramental SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - SALA III - 09/09/2014 000480E