


Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 20 de agosto de 2014.

Vistos los autos: "Puentes del Litoral S.A. (TF 26.823-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) 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, dejó sin efecto la determinación de oficio practicada a la actora en el impuesto al valor agregado (IVA) por los pagos realizados a beneficiarios del exterior durante el año 2000, en el marco de la resolución general (AFIP) 549/99, con más sus intereses y multa.

2°) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el tribunal de alzada, tras indicar que el objeto del litigio consistía en dilucidar si el impuesto a las ganancias correspondiente a los beneficiarios del exterior —que había tomado a su cargo la contribuyente en diversos contratos de transferencia de tecnología celebrados con aquéllos— integraba la base imponible del IVA, sostuvo que el artículo 10 y el artículo sin número agregado a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, así como el artículo 65 de su decreto reglamentario, establecen que el cálculo de la base imponible se hará sobre el precio neto facturado, sin hacer referencia alguna al monto del impuesto a las ganancias vinculado con pagos efectuados a beneficiarios del exterior. Añadió que este acrecentamiento tampoco se incluye entre las prestaciones a las que hace referencia el quinto párrafo del artículo 10 de esa ley.

3°) Que asimismo afirmó que los artículos 91 y 92 de la ley del impuesto a las ganancias gravan las remesas al exterior en forma cedular, atribuyéndoles un resultado ficto en su artículo 93, por lo que el impuesto a la renta y el IVA presentan, en este caso, el mismo hecho imponible.

Sentado lo que antecede, consideró que la postura del ente recaudador resultaba contraria a lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del IVA, que excluye del precio neto gravado a "...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".

En ese sentido, destacó que nada impedía que el impuesto a las ganancias del sujeto del exterior, tomado a su cargo por el prestatario argentino, se consignara por separado en la factura o documento equivalente. De tal manera, juzgó que se encontraban reunidos todos los requisitos para considerarlo como un concepto agregado que no integra el precio neto gravado según lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del IVA.

4°) Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso extraordinario (fs. 209/226), que fue concedido por el a quo mediante la resolución de fs. 239/239 vta. en tanto en él se cuestiona el alcance y la interpretación de normas de carácter federal y denegado por la causal de arbitrariedad.


Corte Suprema de Justicia de la Nación

5º) Que el recurrente asevera que la sentencia apelada no ha efectuado una adecuada interpretación y aplicación de las normas en juego.

Manifiesta que la figura del acrecentamiento, o "grossing up", establecida en el artículo 145, segundo y tercer párrafos, del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, requiere de 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 del exterior, de modo tal que este último perciba su acreencia sin las detracciones que rigen fuera de su jurisdicción.

Sostiene que en autos se ha comprobado la existencia del pacto por medio del cual la actora tomó a su cargo el pago del impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos del exterior, de manera que debe considerarse que ella abonó un mayor precio por los servicios contratados y, por consiguiente, el beneficiario recibió un mayor ingreso, que constituye un concepto que integra la base imponible del IVA en los términos del artículo 10 de la ley del gravamen y del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 por la ley 25.063.

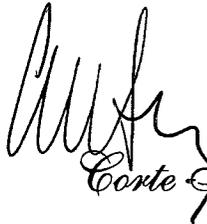
Por otra parte, niega que la postura que sostiene se encuentre en colisión con el artículo 44 del decreto reglamentario, puesto que este precepto dispone que no integran el precio neto gravado "los tributos" que tienen como hecho imponible la misma operación, mientras que el impuesto a las ganancias aquí tomado a su cargo por el sujeto local no posee esa naturaleza,

sino que se trata de un "mayor precio" por la prestación recibida.

6°) Que el recurso extraordinario planteado es formalmente admisible pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales (leyes 20.628 y 20.631, decretos 1344/98 y 679/99) y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ellas (artículo 14, inc. 3, ley 48).

7°) Que surge de las presentes actuaciones que la actora y sus contratantes del exterior convinieron una serie de contratos de transferencia de tecnología, en los que se pactó que aquélla les abonaría, de manera directa, una determinada suma y que, además, se haría cargo del impuesto a las ganancias correspondiente a éstos en virtud de lo establecido por los artículos 91, 92, 93 y cctes. de la ley del gravamen.

8°) Que en tales condiciones, independientemente de la forma en que se instrumentó el acuerdo, la contraprestación a que se obligó la actora en tales contratos consistió en desembolsar, por un lado, la suma requerida por sus proveedores extranjeros y, por el otro, aquella otra exigida por el Fisco Nacional a título del gravamen que les corresponde a éstos -como sujetos del exterior- por obtener rentas de fuente argentina, y cuyo ingreso debe ser efectuado por la actora, practicando la retención a título definitivo tal como lo disponen las normas de la ley del impuesto. De tal manera, cabe afirmar -como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- que el "precio" de los aludidos contratos es la suma íntegramente


Corte Suprema de Justicia de la Nación

desembolsada por la actora para satisfacer su obligación para con sus contrapartes, en los términos de los artículos 725, 749 y cctes. del Código Civil.

9º) Que, sentado lo que antecede, corresponde dilucidar si el importe del impuesto a las ganancias ingresado por la actora, y que no consta en las facturas o documentos equivalentes emitidos por los sujetos del exterior, integra o no la base imponible del IVA por los períodos enero a diciembre de 2000.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 1º, inc. d, de la ley del IVA (ley 20.631, t.o. por decreto 280/97) establece que este tributo se aplicará sobre: "Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos". Por su parte, el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 de esa ley determina, respecto de la base imponible del hecho gravado, que: "En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte 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 artículo 10". A su vez, el aludido párrafo, tras establecer el principio de que "el precio neto de la venta, de la locación, o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente" dispone, en lo que resulta relevante

para el caso en examen, lo siguiente: "Cuando 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".

10) Que este Tribunal ha sostenido que cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Sobre la base de estas pautas hermenéuticas, cabe concluir que el "precio neto de la operación", al que hace referencia el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, abarca también el monto del impuesto a las ganancias tomado a su cargo por el prestatario local, aunque no se lo haya hecho constar en las facturas emitidas para documentar el pago entre los contratantes.

11) Que ello es así, por una parte, en razón de que las normas tributarias aplicables al caso en examen no disponen que deba efectuarse una disociación entre "precio de la operación" (monto total desembolsado por la actora, que incluye el "grossing up") y "precio facturado" (monto neto finalmente percibido por el sujeto del exterior).

Y, por la otra, pues la previsión del legislador efectuada en el primer párrafo del artículo 10 de la ley del IVA —precedentemente transcripta— en cuanto a que "Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor

Corte Suprema de Justicia de la Nación

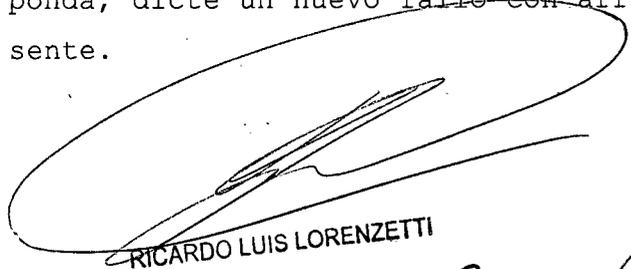
corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario", permite afirmar —como acertadamente se señala en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal— que ante una incongruencia entre el valor de la operación y el que consta en la factura o documento equivalente —incluyendo el supuesto de la ausencia de este documento— se podrá acreditar el precio de la operación (base imponible del gravamen), sobre la base de los contratos celebrados, como lo ha hecho el Fisco Nacional.

12) Que al respecto —y como bien se señala en el aludido dictamen— no podría sostenerse con éxito que el legislador sólo contempló la posibilidad de que el Fisco determinase el precio de la operación o bien cuando la factura no existiese, o bien cuando el valor en ella reflejado fuera divergente del valor corriente en plaza, y que dejó fuera de la normativa casos como el aquí planteado, en el que la factura expresa sólo una parte del precio y no la totalidad de éste, y cuyo monto total resulta indubitable de la documentación correspondiente a las operaciones involucradas.

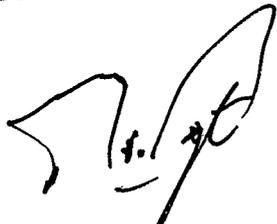
13) Que ello es así pues inveterada doctrina del Tribunal tiene dicho que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas —como lo sería la indicada en el párrafo anterior— no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75;

281:146, entre muchos otros). En ese orden de ideas, cabe recordar que también ha señalado la Corte que no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente se derivan de una sentencia, toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

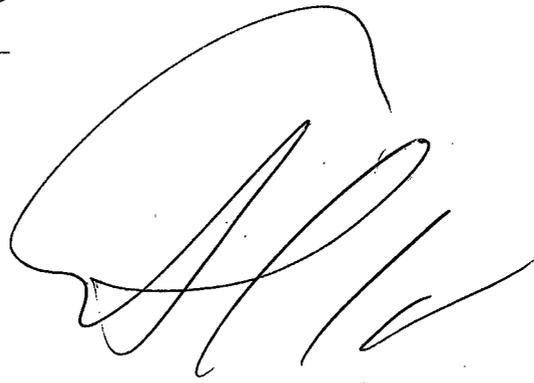
Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada, con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en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



RICARDO LUIS LORENZETTI



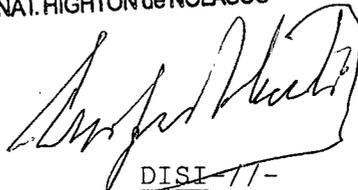
CARLOS S. FAYT



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



JUAN CARLOS MAQUEDA



DISI - 11 -
ENRIQUE S. PETRACCHI



E. RAUL ZAFFARONI


Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

1°) 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, dejó sin efecto la determinación de oficio practicada a la actora en el impuesto al valor agregado (IVA) por los pagos realizados a beneficiarios del exterior durante el año 2000, en el marco de la resolución general (AFIP) 549/99, con más sus intereses y multa.

2°) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el tribunal de alzada, tras indicar que el objeto del litigio consistía en dilucidar si el impuesto a las ganancias correspondiente a los beneficiarios del exterior—que había tomado a su cargo la contribuyente en diversos contratos de transferencia de tecnología celebrados con aquéllos— integraba la base imponible del IVA, sostuvo que el artículo 10 y el artículo sin número agregado a continuación del artículo 26 de la ley del IVA, así como el artículo 65 de su decreto reglamentario, establecen que el cálculo de la base imponible se hará sobre el precio neto facturado, sin hacer referencia alguna al monto del impuesto a las ganancias vinculado con pagos efectuados a beneficiarios del exterior. Añadió que este acrecentamiento tampoco se incluye entre las prestaciones a las que hace referencia el quinto párrafo del artículo 10 de esa ley.

3°) Que asimismo afirmó que los artículos 91 y 92 de la ley del impuesto a las ganancias gravan las remesas al exterior en forma cedular, atribuyéndoles un resultado ficto en su artículo 93, por lo que el impuesto a la renta y el IVA presentan, en este caso, el mismo hecho imponible.

Sentado lo que antecede, consideró que la postura del ente recaudador resultaba contraria a lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del IVA, que excluye del precio neto gravado a "...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".

En ese sentido, destacó que nada impedía que el impuesto a las ganancias del sujeto del exterior, tomado a su cargo por el prestatario argentino, se consignara por separado en la factura o documento equivalente. De tal manera, juzgó que se encontraban reunidos todos los requisitos para considerarlo como un concepto agregado que no integra el precio neto gravado según lo dispuesto por el artículo 44 del decreto reglamentario de la ley del IVA.

4°) Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso extraordinario (fs. 209/226), que fue concedido por el a quo mediante la resolución de fs. 239/239 vta. en tanto en él se cuestiona el alcance y la interpretación de normas de carácter federal y denegado por la causal de arbitrariedad.


Corte Suprema de Justicia de la Nación

5º) Que el recurrente asevera que la sentencia apelada no ha efectuado una adecuada interpretación y aplicación de las normas en juego.

Manifiesta que la figura del acrecentamiento, o "grossing up", establecida en el artículo 145, segundo y tercer párrafos, del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, requiere de 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 del exterior, de modo tal que este último perciba su acreencia sin las detracciones que rigen fuera de su jurisdicción.

Sostiene que en autos se ha comprobado la existencia del pacto por medio del cual la actora tomó a su cargo el pago del impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos del exterior, de manera que debe considerarse que ella abonó un mayor precio por los servicios contratados y, por consiguiente, el beneficiario recibió un mayor ingreso, que constituye un concepto que integra la base imponible del IVA en los términos del artículo 10 de la ley del gravamen y del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 por la ley 25.063.

Por otra parte, niega que la postura que sostiene se encuentre en colisión con el artículo 44 del decreto reglamentario, puesto que este precepto dispone que no integran el precio neto gravado "los tributos" que tienen como hecho imponible la misma operación, mientras que el impuesto a las ganancias aquí tomado a su cargo por el sujeto local no posee esa naturaleza,

sino que se trata de un "mayor precio" por la prestación recibida.

6°) Que el recurso extraordinario planteado es formalmente admisible pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales (leyes 20.628 y 20.631, decretos 1344/98 y 679/99) y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que el recurrente funda en ellas (artículo 14, inc. 3, ley 48).

7°) Que surge de las presentes actuaciones que la actora y sus contratantes del exterior convinieron una serie de contratos de transferencia de tecnología, en los que se pactó que aquélla les abonaría, de manera directa, una determinada suma y que, además, se haría cargo del impuesto a las ganancias correspondiente a éstos en virtud de lo establecido por los artículos 91, 92, 93 y cctes. de la ley del gravamen.

8°) Que en tales condiciones, la contraprestación a la que se obligó la actora en tales contratos consistió en desembolsar, por un lado, la suma requerida por sus proveedores extranjeros y, por el otro, aquella otra exigida por el Fisco Nacional a título del gravamen que les corresponde a éstos -como sujetos del exterior- por obtener rentas de fuente argentina, y cuyo ingreso debe ser efectuado por la actora, practicando la retención a título definitivo tal como lo disponen las normas de la ley del impuesto.


Corte Suprema de Justicia de la Nación

9º) Que, sentado lo que antecede, corresponde dilucidar si el importe del impuesto a las ganancias ingresado por la actora, y que no consta en las facturas o documentos equivalentes emitidos por los sujetos del exterior, integra o no la base imponible del IVA por los períodos enero a diciembre de 2000.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 1º, inc. d, de la ley del IVA (ley 20.631, t.o. por decreto 280/97) establece que este tributo se aplicará sobre: "Las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos". Por su parte, el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 26 de esa ley determina, respecto de la base imponible del hecho gravado, que: "En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1º, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte 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 artículo 10". A su vez, el aludido párrafo, tras establecer el principio de que "el precio neto de la venta, de la locación, o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente" dispone, en lo que resulta relevante para el caso en examen, lo siguiente: "Cuando 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".

10) Que corresponde recordar que el "grossing up" -instituto regulado en la ley 20.628- constituye la mayor ganancia correspondiente al beneficiario de la renta, en atención a que el impuesto a las ganancias ha sido trasladado por el aludido beneficiario a la contraparte de la operación. En efecto, el artículo 145 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias, establece que "cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquél, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual".

11) Que en esa línea de pensamiento, cabe puntualizar que el concepto de acrecentamiento de la base (grossing up) proviene de una norma ajena al Impuesto al Valor Agregado, más precisamente del Impuesto a las Ganancias. En esa inteligencia, es preciso resaltar que la incorporación del grossing up dentro de la base imponible del IVA por la figura de la "importación de servicios" -contemplada en el artículo 1° inciso d de la ley de IVA- responde a una interpretación analógica -integrativa por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos a través de la Actuación (DI ATEC) 1910/2001 del Departamento de Operaciones Internacionales-, que fue basamento de la determinación de oficio que suscitó la presente causa.

En efecto, esta operación lógica del intérprete -en este caso el Fisco Nacional- consistió en integrar la norma jurídica -Impuesto al Valor Agregado- a partir de una norma extraña a la cuestión -Impuesto a las Ganancias-, pues la analogía


Corte Suprema de Justicia de la Nación

busca suplir lagunas legislativas a través de la incorporación de disposiciones que rijan para situaciones semejantes.

En este sentido, corresponde resaltar que el proceso de integración es perfectamente posible y válido en el derecho tributario, pero está limitado por la prohibición de crear impuestos o exenciones por vías diferentes a la sanción del poder legislativo, de lo que se deriva que el método de la integración, sólo puede versar sobre aspectos secundarios de la relación jurídica tributaria principal, por lo que no es aplicable para colmar lagunas que se produjesen respecto a la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos y elementos cuantitativos de fijación del quantum).

En igual línea de pensamiento, esta Corte ha señalado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de normas tributarias materiales, para extender más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 310:290) ya que "(c)ualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo, y 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 arts. 4, 17, 44 y 67 -texto 1853-1860- de la Constitución Nacional" (Fallos: 326:3168).

En tales condiciones, corresponde concluir en que dado que en toda la normativa atinente al impuesto al valor agre-

gado no existe referencia alguna al incremento de la base imponible como consecuencia de los impuestos tomados a cargo por parte del prestatario, la interpretación realizada por el organismo recaudador es contraria al principio de legalidad tributaria, máxime cuando el artículo incorporado a continuación del artículo 26 de la ley del Impuesto al Valor Agregado obliga al contribuyente a tomar como base de imposición de una importación de servicios al precio neto que surja de la factura o documento equivalente.

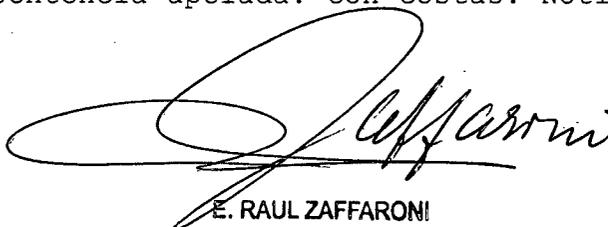
12) Que por otra parte, corresponde desestimar la interpretación del organismo recaudador de aplicar la presunción establecida al final del primer párrafo del artículo 10 de la ley del gravamen, pues esta Corte recientemente ha señalado que no es objetable que el legislador utilice la técnica de las presunciones, aunque su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen, siendo dicha problemática el resultado de la tensión entre el principio de justicia tributaria y el de capacidad contributiva (Fallos: 333:993).

En efecto, tal como se lo señaló precedentemente, en la ley del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible —en este caso— está constituida por el monto facturado por el prestador del exterior (conf. artículo 10), por lo que no corresponde remitirse al "valor corriente de plaza", máxime cuando las normas legales vigentes no definen la plaza de que se trata, por lo que cabe concluir en que la interpretación del organismo recaudador carece de sustento.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

En este sentido, no puede sostenerse válidamente que el valor de plaza pueda desdoblarse según la actividad que desarrolla quien paga la renta, dado que ello importaría crear "ex lege" categorías diferenciales de contribuyentes. Ello es así, pues el tercer párrafo del artículo 145 del decreto reglamentario -en oportunidad de tratar los intereses de financiaciones del exterior- no permite practicar el acrecentamiento y por lo tanto, para esos agentes de retención, la carga tributaria final resultaría distinta a la que asumirían otros responsables, aun cuando las operaciones y el valor económico de las mismas fuesen idénticos, situación que no va a cambiar porque la plaza se halle ubicada en el exterior.

Por ello, en virtud de las consideraciones expuestas y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario planteado y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.



E. RAUL ZAFFARONI

Recurso extraordinario interpuesto por: **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Silvia M. Leiva**, en su carácter de apoderada, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Alejandro Muzzio**.

Traslado contestado por: **Puentes del Litoral S.A.**, representada por el **Dr. Eduardo Martín Albarracín**, en su carácter de apoderado, con el patrocinio letrado de los **Dres. Pablo Raúl Masud y Mario José Blanco**.

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

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.