

AGOSTO

INDUSTRIAS ELECTRONICAS RADIO SERRA S.A.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El art. 1º de la ley 20.631 requiere la necesaria existencia del bien al tiempo de generarse la obligación tributaria.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

A los efectos de la liquidación del impuesto al valor agregado no corresponde computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones (art. 8º de la ley 20.631) en el período en que se emitieron las facturas si no ha quedado demostrada la preexistencia de los bienes involucrados en la compra.

LEY: Interpretación y aplicación.

El alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación.

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 6 de agosto de 1991.

Vistos los autos: "Industrias Electrónicas Radio Serra S.A. s/ recurso de apelación".

Considerando:

1º) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión de la instancia anterior que había confirmado la resolución de la Dirección General Impositiva del 23 de diciembre de 1987, por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora con relación al impuesto al valor agregado.

2º) Que para así resolver el tribunal *a quo* consideró, haciendo propio el desarrollo formulado por el Tribunal Fiscal, que la cuestión debatida consistía en determinar si le había asistido derecho a la contribuyente a computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones a la firma Talent de Tierra del Fuego S.A. en el período en que fueron facturadas por ésta o, como lo sostiene el Fisco Nacional, en el de la real recepción de las mercaderías. Sobre dicha base y las constancias de autos estimó que "no surge de modo alguno la inexistencia de las mercaderías objeto de la compraventa; antes bien, al referirse los peritos a la recepción y pago de la mercadería facturada que diera lugar a los créditos de la declaración del ejercicio 1984, aluden a las diversas fechas en que las mercaderías fueron entregadas y pagadas, de modo tal que no se desvirtúa la existencia real de las operaciones, por más que ellas en su totalidad no se correspondan con las fechas en que se emitieron las facturas".

3º) Que partiendo de aquella conclusión sobre los hechos probados, estimó que el hecho imponible del impuesto al valor agregado quedó configurado -según el art. 5º de la ley 20.631, vigente al tiempo de las circunstancias tributarias cuestionadas- en el momento de entrega del bien o acto equivalente; concepto este último que, se afirmó, resulta comprensivo de la mera emisión de la factura.

4º) Que contra dicho pronunciamiento la representación fiscal interpuso recurso ordinario de apelación que resulta procedente, toda vez que fue deducido en un juicio en el que la Nación es parte y el valor disputado en último término supera el límite establecido por el art. 24, inciso 6, apartado a) del decreto-ley 1285/58, reajustado por resolución Nº 1458/89 de esta Corte.

5º) Que mediante su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación la actora pretendió que se le reconocieran los créditos fiscales que había computado en su declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período fiscal 1984, impugnados y consecuentemente excluidos por el organismo recaudador mediante resolución del 23 de diciembre de 1987; decisión en la que se consideró, fundamentalmente, "que tanto la entrega y pago de los bienes de que se trata han sido realizados a posteriori de los períodos respecto de los cuales se ha imputado el crédito fiscal bajo análisis" (fs. 3/7).

6º) Que, a su turno, la actora consideró que la impugnación de los créditos fiscales por ella computados importó el desconocimiento de la existencia de "facturas de adquisición de bienes que responde a una compraventa jurídicamente válida que habilita el tiempo jurídico de imputación de los créditos fiscales" (fs. 12 vta.). Sostuvo, asimismo, que el art. 8º de la ley 20.631 no exige que la factura sea acompañada "con la entrega física total en forma instantánea de las mercaderías" por lo que, se concluye, no interesa si la emisión de ese instrumento resulta anterior

o posterior a dicha entrega (fs. 168 vta.) y que, en definitiva, "la facturación es, en las operaciones entre contribuyentes, el hecho que origina el devengo del impuesto" (fs. 169 vta.).

7º) Que en el artículo 5º de la ley del impuesto al valor agregado, se estableció según texto de la ley 22.294 que: "el impuesto es adeudado: a) en el caso de ventas desde el momento de la entrega del bien o acto equivalente". Por su parte, el procedimiento de liquidación del tributo parte de la determinación de la base imponible. Para el supuesto de venta, su precio "será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto..." (art. 6º, primer párrafo). Asimismo, del impuesto determinado por aplicación del art. 7º -determinación del débito fiscal- los responsables restarán:

"a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o, en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad..." (art. 8º).

8º) Que el punto de partida en torno del cual deberá girar todo el esquema interpretativo en esta materia está constituido por dos circunstancias esenciales que han sido contempladas por el legislador: a) el nacimiento del hecho imponible (Título I, art. 5º) y b) la liquidación del tributo (Título II). En la solución de la controversia debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias. Sólo así podrá realizarse plenamente el principio hermenéutico sentado firmemente por la Corte desde antigua data y con arreglo al cual el alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 307:871).

9º) Que aun cuando es dable considerar que la entrega de la mercadería efectuada con posterioridad a la emisión de la factura se integra con ésta, ya que el precio de venta será el que resulte de la factura o documento equivalente (art. 6º cit.), y que los responsables inscriptos que efectúen ventas "deberán discriminar en la factura o documento equivalente el gravamen que recae sobre la operación" (art. 19 de la ley del gravamen), lo cierto es que esas reglas presuponen el reconocimiento de la existencia de las mercaderías involucradas en el momento en que se emite dicho instrumento. En cambio, si se trata de adjudicar a la entrega de las mercaderías, la virtualidad de generar el hecho imponible, pero retro trayéndolo al tiempo en que se emitió el aludido documento, ello importaría

tanto como admitir que el nacimiento de la obligación tributaria, a partir de la confección de la factura, ha quedado sujeto a una condición suspensiva: que los bienes existan al tiempo de la entrega; lo que no se compadece con la naturaleza del tributo y el sistema instaurado por la ley. En efecto, no puede dejar de advertirse que el legislador, al definir el gravamen, estableció "que se aplicará sobre: a) las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país..." (art. 1º del Título I: Objeto, sujeto y nacimiento del hecho imponible). El precepto, sin duda, requiere la necesaria existencia del bien al tiempo de generarse la obligación tributaria. Si, desde otro punto de vista, se pretendiera que la entrega o recibo de la factura importa la tradición simbólica de los bienes (art. 463, inc. 3º del Código de Comercio), ello también tiene como presupuesto la preexistencia de los bienes cuya tradición la ley reputa como transmitidos.

10) Que, por lo demás, la propia ley 11.683 consagra una clara pauta para la exégesis de las leyes impositivas, al señalar que deberá atenderse a sus fines y a su significación económica (art. 11). En razón de ello, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 12). En orden a esta prevalencia de la denominada "realidad económica", corresponde advertir que si se admitiera que la sola emisión de la factura de venta, con relación a bienes que sólo existirán en el futuro, pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, en el supuesto de operaciones efectuadas por empresas beneficiadas con un régimen de promoción que las exime de ingresar el impuesto al valor agregado -como ocurre con la vendedora en el *sub lite*- podría originarse un crédito fiscal a favor del "comprador" que, por no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo, propio de este impuesto, debería ser satisfecho por la administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas.

11) Que, en consecuencia, cabe concluir que no correspondía computar el crédito fiscal correspondiente a las adquisiciones en el período en que se emitieron las facturas, toda vez que en el *sub lite* no ha quedado demostrada la preexistencia de los bienes involucrados en la compra.

Por tanto, se revoca la sentencia de fs. 138/143. Las costas serán soportadas por la vencida. Hágase saber y devuélvase.

RICARDO LEVENE (H) — MARIANO AUGUSTO CAVAGNA MARTÍNEZ — RODOLFO C. BARRA — CARLOS S. FAYT — AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — JULIO S. NAZARENO — EDUARDO MOLINÉ O'CONNOR — ANTONIO BOGGIANO.
