
Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 3 de marzo de 2015.

Vistos los autos: "Celulosa Campana SA (TF 29.047 - I) c/ DGI".

Considerando:

1º) 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.

2º) 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 concursales 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,


Corte Suprema de Justicia de la Nación

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".

5º) 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).

6º) 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.

7º) Que, con tal comprensión, cabe concluir que las "quitas concursales" son un concepto distinto de aquél. En efec-

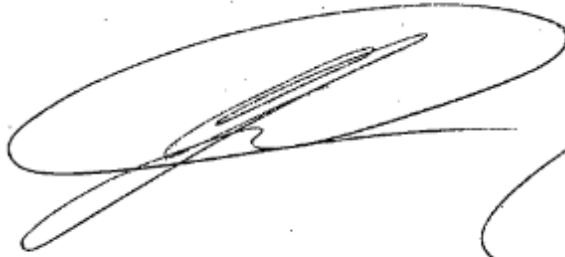
to, las aludidas "quitas concursales" no aumentan el débito fiscal del contribuyente que las ha obtenido, pues ellas no han sido logradas "respecto del precio neto" de la compra, de la locación o de la prestación, sino que obedecen a otra razón, ulterior y ajena a ese "precio neto", como es el "crédito 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 concursales 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

Corte Suprema de Justicia de la Nación

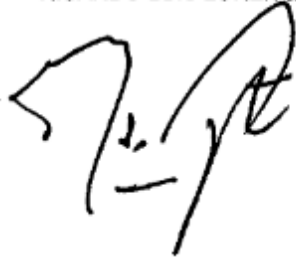
Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



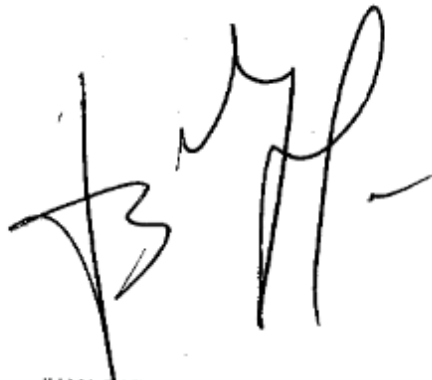
RICARDO LUIS LORENZETTI



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



CARLOS S. FAYT



JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por Celulosa Campana S.A., representada por el Dr. Aristides H. M. Corti, con el patrocinio del Dr. Claudio Esteban Luis.

No hubo contestación del traslado.

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

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