

## S.A. COMPAÑIA SWIFT DE LA PLATA

*IMPUESTO A LAS VENTAS.*

Con arreglo a lo dispuesto en los arts. 8, inc. e), de la ley 12.143 y 15, inc. e), de su decreto reglamentario, procede deducir, en la liquidación del impuesto a las ventas, los impuestos internos nacionales, los impuestos internos provinciales —vigentes o a crearse por las provincias no adheridas al régimen de unificación de la ley 12.139— y los demás gravámenes que participan de un presupuesto de hecho y función económica sustancialmente similares. No corresponde deducir lo pagado con destino al Fondo de Contribución al Desarrollo del Plan Siderúrgico Argentino (decreto 3762/58), que constituye un típico derecho aduanero a la importación, ni las contribuciones abonadas a la Junta Nacional de Carnes (ley 14.082 y decreto 2708/59), al Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (decreto-ley 21.680/56) y al Fondo Nacional de Vialidad (art. 19, ley 15.273), que son verdaderos tributos a la exportación.

*IMPUESTO A LAS VENTAS.*

La notoria disimilitud legal y doctrinaria existente entre los impuestos internos y los gravámenes a la exportación impide atribuir al decreto 2120/60 el carácter de un reconocimiento de paridad de esencia económica y jurídica entre ambos gravámenes. El objeto explícito de tal decreto fue instituir, respecto de determinados derechos a la exportación, una deducción análoga a la establecida para los impuestos internos. No corresponde, pues, deducir lo pagado en tal concepto al liquidar el impuesto a las ventas.

*IMPUESTO A LAS VENTAS.*

Para que pueda deducirse del monto bruto de ventas al exterior de mercaderías del país el importe neto de mercaderías y materias primas gravadas adquiridas en el mercado interno, es necesario que éstas sean destinadas a formar parte constitutiva o integrante del producto a venderse y que se trate de compras efectuadas en el mercado interno, dentro del período fiscal que se liquida, sin interesar el ejercicio en que efectivamente se industrialicen o revendan. Es, entonces, razonable la determinación de oficio tendiente a que las compras de materias primas gravadas en una etapa anterior se deduzcan, en el mismo año calendario de su adquisición, del monto de las exportaciones a que se destinen, y a que se aplique la tasa de dicho año a tales exportaciones.

*IMPUESTO A LAS VENTAS.*

La deducción a que se refiere el art. 2, inc. 4), del decreto 3696/60 presupone operaciones de exportación exentas del impuesto a las ventas. No beneficia a las mercaderías y materias primas destinadas a ser incorporadas a productos de exportación sujetos al tributo, aunque éste sea de tasa reducida.

*IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.*

En materia impositiva corresponde interpretar en forma estricta los regímenes de excepción y no aplicarlos por analogía.

---

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El recurso extraordinario concedido a fs. 102 es procedente por hallarse en tela de juicio la inteligencia de disposiciones de carácter federal.

En cuanto al fondo del asunto, el Fisco Nacional (Dirección General Impositiva) actúa por intermedio de apoderado especial, el que ya ha asumido ante V.E. la intervención que le corresponde (fs. 106/107). Buenos Aires, 20 de febrero de 1975. *Enrique C. Petracchi.*

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 13 de junio de 1975.

Vistos los autos: "Compañía Swift de La Plata S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ventas".

Considerando:

1º) Que a fs. 8/17 consta la determinación de oficio, parcial, practicada por la Dirección General Impositiva intimando a la Cía. Swift de La Plata S.A. al pago de la suma de \$ 424.256,90 en concepto de diferencias de impuesto a las ventas por los ejercicios 1959/1962.

2º) Que a fs. 18/26 la empresa articula recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación cuestionando ajustes representativos de \$ 354.745,41 y consintiendo \$ 69.511,49.

3º) Que a fs. 43/48 el mencionado Tribunal confirma, en cuanto fuera materia del recurso, la determinación impositiva de fs. 8/17. Dicho pronunciamiento es apelado por la contribuyente ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Ca-

pital Federal (fs. 51), quien se expide a fs. 82/87 manteniendo la sentencia de fs. 43/48.

4º) Que contra este fallo Cía. Swift de La Plata interpone el recurso extraordinario de fs. 90/101, el cual es concedido a fs. 102. Acerca de su procedencia formal se expide el Sr. Procurador General en dictamen de fs. 109, que se comparte.

5º) Que los temas traídos a consideración de esta Corte son los siguientes: a) procedencia de la deducción, en los términos del art. 8, inc. e), de la ley 12.143 y 15, inc. e), de su decreto reglamentario (t.o. 1955 y sus modificaciones), de los importes pagados en 1960/1962 con destino al Fondo de Contribución al Desarrollo del Plan Siderúrgico Argentino (decreto 3762/58); b) procedencia de la deducción, en iguales términos, de las contribuciones abonadas a la Junta Nacional de Carnes (ley 14.802 y decreto 2708/59), al Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (decreto-ley 21.680/56) y al Fondo Nacional de Vialidad (art. 19, ley 15.273) en los períodos 1959 y 1/1/60 al 14/4/60; y c) procedencia del tratamiento dado en las liquidaciones del gravamen por los años 1960/62 a las compras en plaza de materias primas incorporadas a productos sujetos a tasas reducidas.

6º) Que en punto a las dos primeras cuestiones debe recordarse que el art. 8, inc. e), de la ley del gravamen establece la deducción del “importe de los impuestos internos nacionales y provinciales abonados” mientras que el art. 15, inc. e), de su reglamento hace referencia a “los impuestos internos y otros gravámenes que, a juicio de la Dirección General, fueran similares, en cuanto recaigan sobre la mercadería en el estado en que la venda el responsable y a condición de que ésta se encuentre sujeta al pago del impuesto. Podrán también deducirse los mismos tributos que correspondan a las materias primas y/o mercaderías exentas, integrantes o constitutivas del producto gravado”.

7º) Que se sigue de lo expuesto que la deducción de que se trata alcanza: a) a los “impuestos internos nacionales”, esto es, a los tributos especiales a los consumos específicos, sobre bienes determinados, que nacen, en el orden nacional, con la ley 2774, del año 1891, y culminan en su evolución con la ley de unificación 12.139; b) a los “impuestos internos provinciales” vigentes o a crearse —a la fecha de sanción de la ley 12.143— por las provincias no adheridas al mencionado régimen de unificación y c) a los demás gravámenes que, sin figurar incluidos en la ley nacional de impuestos internos o sus equivalentes provinciales, en su caso, participan, con abstracción de su calificación o denominación legal,

de un presupuesto de hecho y función económica substancialmente similares (Fallos: 267:319).

8º) Que siendo así, la improcedencia de las deducciones pretendidas por la contribuyente —apartados a) y b) del considerando 5º— no es dudosa. Ello, si se tiene en cuenta, en orden al recargo dispuesto por el decreto 3762/58, que el mismo difiere esencialmente de los “impuestos internos” constituyendo, en cambio, un típico derecho aduanero a la importación (Fallos: 278:157). Tanto más cuanto la argumentación del recurrente —dirigida a demostrar que dicho gravamen es totalmente similar a los recargos de cambio contemplados por el decreto 9182/59— parece olvidar: a) que la deducción que éste permite es autónoma respecto de la autorizada por el art. 8, inc. e), de la ley del impuesto a las ventas y 15, inc. e), de su reglamentación, y b) que la existencia de un régimen de excepción para ciertos recargos cambiarios no autoriza extender sus beneficios a importaciones de otros productos sin norma expresa que así lo determine (Fallos: 277/373).

9º) Que en lo atinente a las contribuciones señaladas en el apartado b) del considerando 5º, corresponde también desestimar los agravios del apelante, toda vez que el análisis de las disposiciones legales implicadas (art. 2, ley 14.802 y decreto 2708/59: gravamen del 3 % a la exportación de ganado, carnes, subproductos y cueros vacunos; art. 16, decreto ley 21.680/56: contribución del 1 ½ % “ad valorem” a los productos y subproductos de la agricultura y ganadería que se exporten y art. 19, ley 15.273: adicional del 0,5 % al gravamen establecido por el decreto-ley precitado) impone concluir, concordantemente con el a quo, que se trata de verdaderos tributos a la exportación y, por ende, ajenos al ámbito de la deducción del art. 8, inc. e), de la ley citada y 15, inc. e), de su reglamentación.

10º) Que cuadra también puntualizar que la circunstancia de que el art. 2 del decreto 2120/60, con vigencia posterior a la fecha de las operaciones de que se trata en autos —conforme viene resuelto por el inferior sin agravios del recurrente en este punto— establezca que los mismos “quedan asimilados... a los impuestos internos cuya deducción autoriza el art. 8, inc. e) de la ley de impuesto a las ventas (t.o. 1959) y art. 15, inc. e) de su reglamentación (dec. 11.618/55, actualizado por los decretos 7216/56 y 15.917/56)” tampoco resulta decisiva para acoger la pretensión de la contribuyente. Bien se advierta, a tal fin, que la notoria disimilitud legal y doctrinaria existente entre los “impuestos internos” y los gravámenes a la exportación impide atribuir —al decreto 2120/60— el ca-

rácter de un reconocimiento de paridad de esencia jurídica y económica entre uno y otro tipo de gravámenes. Pretensión ésta que no sólo no se aviene con la necesaria prevalencia de la realidad de las cosas por encima de las erróneas calificaciones de las partes e incluso del legislador (sentencia del 14/4/75, causa S.596, XVI, considerando 23º y sus citas) sino también con el objeto explícito del decreto en cuestión, cual fue instituir respecto de determinados gravámenes a la exportación una deducción análoga a la establecida para los “impuestos internos” y sus similares. De esta forma, no cabe objetar válidamente la naturaleza constitutiva —no declarativa o interpretativa— del art. 2 del decreto en debate.

11º) Que finalmente resta considerar la tercera cuestión sometida a conocimiento y decisión de esta Corte (en el apartado c) del considerando 5º). En este aspecto el principio general viene formulado por el art. 20 de la reglamentación de la ley del impuesto a las ventas (t.o. 1955 y sus modificaciones) cuando dispone que “Del monto bruto de ventas al exterior de mercaderías del país, podrá deducirse el importe neto de las mercaderías y/o materias primas gravadas adquiridas en el mercado interno, debiendo para estas últimas cumplirse los requisitos exigidos para su deducción en las operaciones realizadas en el mercado interno...” dispositivo que remite al art. 8, inc. c), segunda parte de la ley, en cuanto éste exige que dichas materias primas y/o mercaderías “sean destinadas a formar parte constitutiva o integrante del producto a venderse” (ídem, art. 15, inc. c), de la reglamentación). A su vez, el art. 16 de esta última prescribe que la deducción indicada en el precitado inc. c) se refiere “a las compras efectuadas en el mercado interno y dentro del período fiscal que se liquida, sin interesar el ejercicio en que efectivamente se industrialicen o revendan” y el 32 que “El impuesto se abonará por año calendario, sobre la base de la declaración jurada efectuada en el formulario oficial”.

12º) Que con sustento en dichas normas no parece dudosa, entonces, la razonabilidad de la determinación de oficio de fs. 8/17 cuando impugna las liquidaciones impositivas practicadas por la contribuyente, a los efectos de que las compras de materias primas gravadas en una etapa anterior, se deduzcan, en el mismo año calendario de su adquisición, del monto de las exportaciones a las cuales se destinen y a la tasa aplicable, en dicho año, a estas últimas. De la misma manera resulta arreglada a derecho la afirmación del Tribunal Fiscal de la Nación cuando expresa que el criterio de implementación técnica adoptado en el caso por la determinación fiscal se ajusta al “principio general de imposición de la

venta neta conforme al método directo según el cual debe calcularse el monto de la obligación fiscal luego de deducir los importes desembolsados por compras gravadas en la etapa anterior, lo que impide tener en cuenta la diferenciación de tasas que se da en el caso planteado". Todo ello con sustento implícito en la necesaria correlación que debe guardarse, como principio —y en los límites de cada año fiscal— entre las compras de materias primas y las ventas de mercaderías a que vienen destinadas las primeras.

13º) Que cabe también añadir que la contribuyente no cuestiona la veracidad de los precitados razonamientos sino que afirma, únicamente, que no resultan oponibles a su respecto, habida cuenta del desplazamiento del mencionado régimen legal general por el "propósito que anima las medidas dictadas por el decreto 3696/60, que introduce diversas modificaciones al régimen de la ley del impuesto a las ventas" (argumento desarrollado a fs. 33/34 del expte. administrativo agregado por cuerda y reiterado en estos autos principales en sus sucesivas instancias, incluso la presente).

14º) Que no asiste razón al recurrente. En efecto, su pretensión de que las compras en plaza de materias primas gravadas incorporadas a productos exportados sujetos a tasa reducida vengan regulados por las disposiciones del art. 2, inc. 4, del decreto 3696/60 y, en su consecuencia, con derecho a deducir "contra ventas sujetas a la tasa del 8 %, compras gravadas con dicha tasa en la etapa anterior y empleadas por la firma en la elaboración de productos destinados a la exportación sujetos a la tasa reducida del 4 %" (escrito de fs. 51/57 del expte. administrativo mencionado) carece de todo apoyo normativo.

15º) Que el art. 2, inc. 4), del decreto 3696/60 establece que "Cuando los exportadores que efectúen operaciones de exportación amparadas por la franquicia instituida por el art. 14 del decreto 614/60 (draw back) adquieran en el mercado interno materias primas, productos semielaborados o elaborados que hubieran tributado ya el impuesto a las ventas, con el fin de destinar esos productos a la exportación o a la elaboración de productos a exportar, podrán deducir de sus ventas gravadas el importe de tales compras...". La franquicia referida por el art. 14 del decreto 614/60 no es otra que la de dejar "en suspenso, a partir de la fecha de publicación del presente decreto, la aplicación del impuesto a las ventas sobre las operaciones de exportación no sujetas al pago de las retenciones establecidas por el dec. 11.816/58 y normas complementarias". Suspensión

que el propio decreto 3696/60, por su art. 1º, convirtió en exención, incluso con efectos retroactivos a la fecha de entrada en vigencia del decreto 614/60. Este, de fecha 19/1/60, entró a regir a partir de la fecha de su publicación (cfme. art. 1; Boletín Oficial, 25/1/60) y el art. 1 del decreto 3696/60, del 8/4/60, “a partir del 25 de enero de 1960 (decreto 614/60)” conforme reza el inciso a) de su art. 7.

16º) Que, en tales condiciones, si bien es cierto que, posteriormente, el decreto 6309/61, por su art. 1º excluyó “de la lista de retenciones establecidas como anexo del art. 3 del decreto 11.917, del 30 de diciembre de 1958 y sus complementarios, a las carnes y menudencias vacunas y ovinas en sus distintas formas, especificaciones y preparaciones, así como a los subproductos vacunos y ovinos cuyo detalle se indica en la planilla anexa al presente decreto” no lo es menos que el mismo decreto, por su art. 2, dispuso mantener “para los productos mencionados en el artículo anterior el impuesto a las ventas en el nivel establecido por el art. 1 del decreto 6369/60 —esto es, a una alícuota del 4 %—, no siendo de aplicación para los mismos la exención general que dispone el art. 1 del decreto 3696/60”.

17º) Que sobre dichas bases resulta corolario obligado que la deducción del art. 2, inc. 4, del decreto 3696/60 presupone indiscutiblemente operaciones de exportación exentas del impuesto a las ventas y por ende aquella deducción, igualmente, insusceptible de beneficiar a las materias primas y/o mercaderías destinadas a ser incorporadas a los productos de exportación de autos, gravados por el tributo.

18º) Que la circunstancia de que estas últimas, por lo demás, se encontraran gravadas a una tasa reducida —4 %— no modifica la situación del recurrente, toda vez que, de cualquier modo, siempre se trataría de operaciones de exportación gravadas. En tanto que el régimen de excepción invocado las requiere liberadas del impuesto.

19º) Que esta solución, en suma, es la que armoniza mejor con reiterada jurisprudencia del Tribunal que excluye la aplicación analógica de los regímenes de excepción e impone la interpretación estricta de sus disposiciones (sentencia del 30/9/74, causa P.575, XVI, considerando 14 y sus citas). De manera que, verificándose en autos una situación diferente de la prevista en los límites del régimen de excepción de que se trata, la misma resulta subsumible, como bien se ha establecido en el pronunciamiento apelado y sus precedentes, en los dispositivos legales generales; en la especie, los mencionados en el considerando 11º del presente fallo.

Por ello, y lo dictaminado por el Sr. Procurador General a fs. 109, se confirma la sentencia apelada. Con costas.

MIGUEL ANGEL BERÇAITZ — AGUSTÍN DÍAZ  
BIALET — MANUEL ARAUZ CASTEX — ER-  
NESTO A. CORVALÁN NANCLARES — HÉCTOR  
MASNATTA.

---

RUDECINDO JORGE JUAN MOOG

*JUBILACION Y PENSION.*

El art. 1º del decreto-ley 16.945/66 no es modificatorio sino aclaratorio del art. 2º, ap. 3º, de la ley 14.499, en tanto determina que el vocablo "presupuesto" se refiere únicamente al de la Nación y de las entidades de la administración pública, excluyendo a las empresas privadas o particulares.

DICTAMEN DEL PROCURADOR FISCAL DE LA CORTE SUPREMA

Suprema Corte:

El recurso extraordinario concedido a fs. 86 es procedente por haberse controvertido la inteligencia de normas federales y por ser la decisión definitiva del superior tribunal de la causa adversa a la pretensión del apelante.

En cuanto al fondo del asunto estimo que, pese a sus escuetos fundamentos, resulta indudable, a mi juicio, que la solución acordada por el a quo al confirmar lo resuelto por la Comisión Nacional de Previsión Social se ajusta a la doctrina del pronunciamiento registrado en Fallos 267:297, que fuera reiterada en Fallos 274:207 y las sentencias del 24 de marzo de 1969 y del 26 de julio de 1972, dictadas en las causas V.231, XV y C.542, XVI respectivamente.

Cabe agregar que en las mencionadas decisiones de V.E., todas ellas posteriores a las que invoca el recurrente (casos "Puchulú", Fallos: 261:145 y "Romero Juan P." sentencia del 17 de marzo de 1965), el Tribunal dejó establecido el carácter aclaratorio del decreto-ley 16.945/66, sin que me