

Buenos Aires, 27 de diciembre de 1996.

Vistos los autos: "Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12463-I) c/ Dirección General Impositiva".

Considerando:

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución de la Dirección General Impositiva por la que, en el marco del procedimiento establecido por los arts. 23 a 25 de la ley 11.683, se determinó el saldo a favor de Autolatina Argentina S.A. -como sucesora de Ford Motor Argentina S.A.- respecto del impuesto al valor agregado -período fiscal 1984- en un importe menor al resultante de la declaración jurada que había efectuado la empresa.

2º) Que la resolución del organismo recaudador se fundó, esencialmente, en la consideración de que resultaba incorrecta la base sobre la cual la actora calculaba el débito fiscal en las ventas de automotores realizadas mediante el sistema de "ahorro previo", ya que a tales efectos -según su criterio- no correspondía tomar el importe recibido por aquélla de la empresa administradora de dicho sistema al momento de la adjudicación de cada unidad, sino el valor corriente de plaza vigente cuando ésta era entregada y facturada.

3º) Que la cámara, para decidir en el sentido indicado, tras enunciar los hechos que tuvo por comprobados, y reseñar las normas que se encontraban en vigor en el año 1984, afirmó que, al haber la actora emitido facturas por el precio concertado -coincidente con el valor normal de plaza

-//- al momento en que tal concertación tuvo lugar- y al haber sido aquél íntegramente cancelado en oportunidad de la adjudicación de cada unidad, el débito fiscal debía liquidarse sobre ese precio. Sostuvo que en el caso no concurría ningún supuesto en el que cupiese adoptar una solución distinta. En tal sentido, puso de relieve que el precio concertado no podía ser calificado como anormal o simulado, pues fue fijado "por el montante de los fondos remitidos por la sociedad administradora coincidentes con los de las listas de precios vigentes a ese momento (el de la concertación)" (fs. 439 vta.).

Consideró asimismo que la interpretación de la ley del impuesto al valor agregado que conducía a la conclusión indicada era coincidente con el criterio expresado en ciertos dictámenes o instrucciones de la Dirección General Impositiva, a los que asignó carácter vinculante. Por otra parte, juzgó que resultaba inaplicable al caso lo dispuesto por la ley 23.765.

4º) Que contra la referida sentencia la Dirección General Impositiva dedujo el recurso ordinario de apelación, que fue concedido a fs. 450 y que resulta formalmente procedente puesto que la Nación es parte en el juicio y el monto discutido, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6º, apartado a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 460/506 y su contestación lo hace a fs. 509/521 vta.

5º) Que el recurrente sostiene que la sentencia apelada tiene por probados hechos que no se encuentran -//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- acreditados en autos y que se contradicen con las conclusiones del peritaje contable. Aduce que la cámara no ha advertido que los precios de lista a los que hace referencia son los "precios de lista a los concesionarios"; que éstos no intervienen como adquirentes en las operaciones cuyo tratamiento fiscal se discute, y que, además, tampoco coincide el importe de los fondos remitidos por la sociedad administradora a la empresa actora con los precios a los que esta última facturó sus ventas. En tal sentido, destaca que a los fines del impuesto al valor agregado las facturas debían reflejar los precios de venta al público y los importes efectivamente percibidos por la terminal. Afirma que hubo un artificioso desdoblamiento de la facturación -de la terminal a los concesionarios y de éstos a los adquirentes- que no corresponde a la realidad de los hechos ni a las instrucciones de la Inspección General de Personas Jurídicas, toda vez que es la empresa terminal quien transfiere la propiedad del automotor al adquirente, mientras que el concesionario sólo actúa en cumplimiento de un mandato de aquélla. Dice también que la cámara ha omitido examinar la vinculación jurídica existente entre Autolatina y la sociedad administradora, quienes -según el recurrente- constituyen una unidad económica y empresarial que integra el "núcleo vendedor". Esta línea de argumentos lleva a la representación fiscal a calificar con duros términos a la conducta de la actora; así, alude a una "dolosa actitud de la contribuyente" (fs. 473 vta.); a un "sistema ideológicamente falso en la exposición de los valores involucrados en la operación" (fs. 475 vta.); y a la "implementación del negocio en fraude a la ley fiscal que habían

//-

-//-organizado las fábricas automotrices" (fs. 476 vta.).

Por otra parte, aduce que no puede tomarse en consideración la factura que se emite al entregarse el vehículo en el marco del plan de ahorro previo, ya que tal documento no consigna el precio definitivo a cargo del ahorrista, pues las cuotas que éste debe abonar son ajustadas según las modificaciones que experimentan los precios de mercado durante el tiempo de su integración.

Asimismo se agravia de la interpretación que el a quo asignó al art. 6° de la ley 20.631. Al respecto afirma que el impuesto al valor agregado, en tanto recae sobre las transacciones, exige que exista "contemporaneidad" entre el hecho imponible y la base de cálculo, pues de lo contrario se vulneraría "el principio de intangibilidad de las rentas fiscales" (fs. 478 vta.) , sin que pueda presumirse que el legislador haya incurrido en la imprevisión de descomponer el hecho imponible de la base de tributación. En este orden de ideas, manifiesta que ambos deben actuar de consuno -junto con la tasa del gravamen- para expresar coherentemente la capacidad contributiva de los sujetos y su obligación de pago. Invoca en apoyo de su tesis el principio de la realidad económica, previsto en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Por otra parte, niega que los dictámenes o instrucciones internas del organismo recaudador puedan constituir fuentes del derecho. Además, entiende que es equivocado el alcance que el a quo asignó a las opiniones vertidas en ellos.

Expresa que la ley 23.765 tiene el carácter de norma interpretativa pues siempre rigió el principio del valor de plaza a la fecha de consumación del hecho imponible

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- para establecer el quantum de la base. Destaca en tal sentido que la determinación de oficio que dio origen a esta causa se funda en las normas vigentes en el año 1984 (art. 6º, primer párrafo in fine de la ley 20.631 -t.o. en 1977 y sus modificaciones-) y que, según su criterio, de las distintas formulaciones que ha tenido la ley del impuesto resulta, en el punto en examen, una inteligencia única y coherente.

6º) Que cabe precisar, en primer término, que según las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, en el "informe de inspección" se tomó como valor corriente en plaza al resultante de las listas de precios de Ford Motor Argentina, "menos el descuento que se consignaba para todos los concesionarios, informado en la referida lista de precios" (fs. 67, act. adm.). Y que asimismo, para determinar las diferencias en la base de cálculo del débito fiscal fueron confrontadas las facturas de venta emitidas en el año 1984 con "las listas de precios vigentes durante el período antes mencionado, a efectos de determinar el precio al concesionario, sin impuestos, al día de emisión de cada una de las facturas" (fs. 67, act. adm.). En concordancia con dicho informe, en el formulario acompañado al correrse la vista establecida por el art. 24 de la ley 11.683, se expresa claramente que la observación que motiva el comienzo del procedimiento de determinación de oficio consistía en que se había comprobado que Ford Motor Argentina recibía por los automóviles adjudicados por sorteo o licitación el pre

//-

-//-cio total de la unidad vigente al momento de la concertación; que tales unidades no eran entregadas en forma simultánea a la recepción de los fondos sino con posterioridad y, al momento de su entrega, eran facturadas "al precio vigente al día de la concertación, el que -en la mayoría de los casos- no era coincidente con los valores según lista de precios que regía al momento de la facturación y entrega de la unidad". Estos últimos valores que -según el criterio del ente fiscal expresado en la indicada oportunidad procesal- eran los que debían ser computados como "precio de mercado...para una unidad cero kilómetro", por constituir el "valor corriente en plaza", en los términos del primer párrafo, in fine, del art. 6° de la ley 20.631, eran los indicados en las listas de precios elaboradas por la empresa automotriz "menos el descuento que se consignaba para todos los concesionarios" en esas mismas listas (fs. 77 vta., act. adm.).

Asimismo es útil señalar que en la resolución del organismo recaudador apelada ante el Tribunal Fiscal se expresa que de lo actuado por el personal fiscalizador surgía que la empresa había realizado "ventas de automotores a concesionarios mediante el sistema de ahorro previo" (fs. 156 act. adm.), y que -con excepción de un punto que ha quedado al margen de la controversia- "sólo cabe confirmar el criterio expuesto en la vista corrida" (fs. 165 act. adm.).

Por lo demás, dicha resolución ningún reproche ha formulado a la actora por haber facturado sus ventas a los concesionarios. Tampoco la sentencia del Tribunal Fiscal introdujo tal cuestión sino que, por el contrario, al definir la materia en litigio afirmó -acertadamente- que la

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- pretensión del organismo recaudador partía de "considerar como valor corriente en plaza el de la lista de precios de Ford Motor Argentina S.A. neto de descuentos a concesionarios vigente al tiempo de la entrega de los vehículos" (fs. 358/358 vta.). En el mismo sentido expresó ese tribunal que "para efectuar el ajuste el órgano fiscal examinó las facturas de ventas del año 1984...las que fueron cotejadas con los registros contables y las listas de precios vigentes durante dicho período, confeccionando planillas de las que resultan las diferencias entre el precio vigente al momento de la facturación y entrega según lista de precios a concesionarios y el valor consignado en las referidas facturas de venta que...correspondía a los montos percibidos de la sociedad Plan Ovalo" (fs. 358 vta.).

Cabe poner de relieve que el representante del Fisco Nacional, al contestar el memorial de agravios que su contraria presentó ante la cámara, ningún planteo formuló respecto del modo como el tribunal administrativo había definido la materia en litigio ni le imputó haber omitido el tratamiento de temas relevantes.

7º) Que en virtud de lo expresado corresponde concluir que los agravios formulados ante esta Corte tendientes a descalificar la facturación efectuada por la actora por el hecho de estar dirigida a los concesionarios -y no a los suscriptores de los planes de ahorro a quienes eran adjudicados los automóviles- así como las objeciones -derivadas de dicha circunstancia- respecto de la operatoria comercial de aquélla, resultan manifiestamente inatendibles pues constituyen argumentos distintos de los que motivaron la resolución del

//-

-//- organismo recaudador, cuya revisión es el objeto de esta causa. Además, deviene aplicable al caso, en el aspecto indicado, la jurisprudencia de la Corte según la cual no cabe considerar en esta instancia cuestiones no sometidas a la decisión de los tribunales inferiores (confr. causa T.32. XXIV "Tebas S.A. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias", fallada el 14 de septiembre de 1993, entre muchas otras).

8º) Que sin perjuicio de ello, a fin de demostrar la improcedencia de los agravios del Fisco Nacional referentes a la valoración que hizo el a quo de los extremos fácticos de la causa, resulta conveniente detenerse en ciertas conclusiones del peritaje contable obrante a fs. 315/323 vta. En tal dictamen -que no mereció objeciones de la mencionada parte- se afirma que la sociedad administradora de los planes de ahorro (Plan Ovalo S.A.) constituía grupos cerrados de ahorro integrados por adherentes que se comprometían a aportar cuotas que mensualmente conformaban el "valor móvil" de dos vehículos, los que eran adjudicados por sorteo o licitación entre los componentes de cada grupo. Los fondos eran remitidos a Autolatina S.A. (ex Ford Motor Argentina) "concertándose en ese momento" la adquisición de las unidades. En dicho informe se expresa que "la facturación de esas unidades era efectuada por Ford Motor Argentina S.A. al concesionario con el cual el adherente había suscripto el Plan, aplicando los precios de las unidades adjudicadas que regían según las listas de precios al concesionario vigentes a las fechas de concertación y que...coincidían con los de la fecha de remisión de fondos a la actora" (punto 3 del perita

-//-



R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-je, fs. 316 vta/317). Este extremo es ratificado en el punto 4 del informe: "en el período que abarca el análisis efectuado, los importes percibidos y facturados por Autolatina Argentina S.A. (ex Ford Motor Argentina S.A.) se corresponden y coinciden con los valores o precios consignados en las respectivas listas de precios al tiempo de concertarse las operaciones realizadas por el Sistema de Ahorro" (fs. 318).

9º) Que, por otra parte, en el peritaje se expresa que "la sociedad administradora concretaba las compras que realizaban los grupos de adherentes del Sistema de Ahorro, al contado anticipado y mensualmente" (punto 5, fs. 318), y que la actora "no ha reajustado el precio total, convenido y percibido, correspondiente a las operaciones realizadas mediante el Sistema de Ahorro", salvo en los casos en que el adquirente decidía incorporar equipos opcionales al vehículo o cambiar el modelo elegido, supuestos irrelevantes para el sub lite.

10) Que, frente a las conclusiones del peritaje contable, pierden consistencia los argumentos del recurrente reseñados en el segundo párrafo del considerando quinto, pues carece de relevancia que las cuotas a cargo de los adherentes a los planes de ahorro hayan continuado ajustándose, inclusive después de la adjudicación y de la entrega del automóvil, ya que lo relevante es que cada grupo cerrado de ahorristas reunía mensualmente el dinero necesario para adquirir dos automóviles, y esos fondos, a través de la sociedad administradora, eran girados a la actora. Las operaciones así realizadas, cabe reiterarlo, han sido calificadas

//-

-

-//- por los peritos como "al contado anticipado", y los precios respectivos -en lo que al caso interesa- no fueron objeto de reajustes.

11) Que, sobre la base de las mencionadas circunstancias de hecho, corresponde examinar los agravios del recurrente fundados en la interpretación que éste asigna a las normas de la ley del impuesto al valor agregado.

12) Que el art. 5º, inc. a, del ordenamiento legal vigente en el año 1984 -ley 20.631, texto ordenado en 1977, con las modificaciones introducidas por las leyes 21.911, 22.031, 22.294, 22.774 y 22.817- establecía, en cuanto guarda relación con el sub examine, que el impuesto era adeudado, "en el caso de ventas, desde el momento de la entrega del bien o acto equivalente...".

Por su parte, el art. 6º -primer párrafo- establecía: "El precio neto de la venta...será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el art. 8º. 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."

Los importes así obtenidos constituían la base para determinar el débito fiscal mediante la aplicación de las alícuotas correspondientes, en los términos establecidos por el art. 7º de la citada ley.

13) Que el mencionado ordenamiento legal asigna

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- preeminencia al precio de la concertación expresado en la factura, en tanto éste pueda considerarse sincero y representativo de los términos en los que efectivamente fue realizada la venta. En efecto, el citado art. 6° preveía el cómputo del "valor corriente en plaza" -cuando no existiese factura o documento equivalente o ellos no expresasen aquel valor- pero admitía la prueba en contrario, que evidentemente debería estar enderezada a demostrar que el precio concertado en condiciones normales, pese a resultar menor al corriente, era aquel por el cual verdaderamente había sido realizada la operación.

En este orden de ideas, la circunstancia de que la ley se limite a mencionar "el valor corriente en plaza" -sin precisar a qué tiempo- debe ser interpretada en referencia al valor corriente al momento que la operación fue concertada pues sólo de este modo podría determinarse si el precio reflejado en la factura se adecua al monto por el que el negocio fue realizado.

14) Que, en otros términos, no podría sostenerse que lo establecido en la última parte del primer párrafo del citado artículo 6° consagrarse una regla general que permitiese prescindir del precio convenido -y consignado en el documento pertinente- cuando éste fuese menor al vigente en plaza al momento de la entrega de los bienes si -como en el caso- el importe expresado en la factura representa el precio genuino de la venta, realizada en condiciones normales, al momento de la concertación del negocio y cancelación del precio.

15) Que, además, corresponde poner de relieve que

-

//-

-//- el régimen legal en examen no preveía que debiera computarse a valores actualizados el precio abonado con antelación a la entrega de la cosa.

16) Que, con tal comprensión, resulta evidente que la ley 23.765, en cuanto sustituyó el texto del art. 9° de la ley 23.349 -equivalente, en lo que al caso interesa, al art. 6° de la ley 20.631- no ha hecho explícita una regla que con anterioridad pudiese entenderse contenida en el ordenamiento legal -como lo aduce el Fisco Nacional- puesto que ha alterado significativamente el sentido de la regulación de la base de cálculo del débito, al prever la adición de las actualizaciones de las "señas o anticipos a cuenta que congelen precio, con anterioridad al momento en el cual, de acuerdo al art. 5° debe considerarse perfeccionado el hecho imponible" y su comparación con el "precio de plaza vigente al aludido momento de perfeccionamiento del hecho imponible", a fin de computar al mayor de tales valores.

17) Que toda vez que el Fisco Nacional no fundó su derecho en la aplicación retroactiva de las disposiciones de la ley 23.765, lo expresado precedentemente basta para desestimar el agravio formulado sobre el punto. En efecto, tales disposiciones han sido invocadas por el organismo recaudador sólo como aclaratorias de la conclusión que -según su criterio- estaba ínsita en la ley del impuesto al valor agregado desde la instauración de ese tributo. Descartada esa premisa, el razonamiento del recurrente queda desprovisto de todo sustento.

18) Que los agravios del Fisco Nacional referentes a que el hecho imponible debe apreciarse de consuno con la

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- base de tributación no resultan decisivos, pues tal orden de consideraciones -apoyadas en razones de orden técnico financiero- no pueden conducir a modificar la cuantía de las obligaciones fiscales que resulta de las normas legales aplicables, toda vez que respecto de aquéllas rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4, 17 y 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional; confr. - entre muchos otros precedentes- los distintos votos concurrentes en la causa V.103.XXV. "Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo", fallada el 6 de junio de 1995). En este orden de ideas cabe poner de relieve que esta Corte asimismo se ha pronunciado por la invalidez constitucional de reglamentos fiscales que pretendieron adecuar las obligaciones de los contribuyentes al fenómeno inflacionario apartándose de la base de cálculo prevista por la ley (Fallos: 305:134, 1088).

19) Que, además, es útil señalar que esta Corte ha puntualizado que "no cabe confundir el 'hecho imponible' con la base o medida de la imposición pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación" (Fallos: 286:301, considerando 11 y sus citas). Esa diferencia puede advertirse asimismo implícita pero inequívocamente en los fundamentos del fallo dictado el 5 de abril de 1994 en la causa K.9. XXIII "Kodak Argentina S.A.I.C. c/ Provincia de Buenos Aires".

20) Que tampoco resultan atendibles los agravios fundados en las pautas interpretativas consagradas en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Ello es así pues, sin desco

-

//-

-//-nocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad -al que ya se ha hecho referencia-, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (confr. Fallos: 220:5; 243: 465; 251:78; 253:47; 254:62, causas: T.267.XXIV. "Tidone, Leda Diana c/ Municipalidad del Partido de General Pueyrredón" y J.13.XXVI. "Jawetz, Alberto s/ apelación resolución de la Caja de Retiros, Jubilaciones y Pensiones de la Policía Federal", sentencias del 22 de diciembre de 1993 y del 24 de marzo de 1994, respectivamente), e importaría prescindir de "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" (Fallos: 253:332; 315:820 y causa M.130.XXIII. "Multicambio S.A. s/ recurso de apelación", fallada el 1º de junio de 1993).

21) Que, por último, cabe destacar que en el precedente registrado en Fallos: 314:745 -invocado a su favor por el Fisco Nacional- el Tribunal consideró una situación que difiere de la planteada en estos autos, por lo que las conclusiones allí alcanzadas no resultan aplicables en la especie. En efecto, en esa oportunidad se debatía si el cómputo de créditos fiscales por compras de mercaderías efectuadas a una empresa beneficiada con un régimen de promoción que la

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//- eximía de ingresar el impuesto al valor agregado debía ser efectuado en el período que se emitieron las facturas o en el que las mercaderías fueron efectivamente recibidas por el adquirente; ello con la particularidad de que no había sido demostrado que los bienes existiesen al momento de la facturación, extremo éste que el Tribunal juzgó decisivo.

22) Que las conclusiones expresadas tornan inoficiosa la consideración de los restantes agravios del recurrente.

Por ello, se confirma la sentencia apelada, con costas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT (en disidencia) - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (en disidencia) - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.  
ES COPIA

DISI-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-// - DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS S. FAYT

Considerando:

1º) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución de la Dirección General Impositiva por la que, en el marco del procedimiento establecido por los arts. 23 a 25 de la ley 11.683, se determinó el saldo a favor de Autolatina Argentina S.A. -como sucesora de Ford Motor Argentina S.A.- respecto del impuesto al valor agregado -período fiscal 1984- en un importe menor al resultante de la declaración jurada que había efectuado la empresa.

2º) Que la resolución del organismo recaudador se fundó, esencialmente, en la consideración de que resultaba incorrecta la base sobre la cual la actora calculaba el débito fiscal en las ventas de automotores realizadas mediante el sistema de "ahorro previo", ya que a tales efectos -según su criterio- no correspondía tomar el importe recibido por aquélla de la empresa administradora de dicho sistema al momento de la adjudicación de cada unidad, sino el valor corriente de plaza vigente cuando ésta era entregada y facturada.

3º) Que la cámara, para decidir en el sentido indicado, tras enunciar los hechos que tuvo por comprobados, y reseñar las normas que se encontraban en vigor en el año 1984, afirmó que, al haber la actora emitido facturas por el precio concertado -coincidente con el valor normal de plaza al momento en que tal concertación tuvo lugar- y al haber

// -



-//-sido aquél íntegramente cancelado en oportunidad de la adjudicación de cada unidad, el débito fiscal debía liquidarse sobre ese precio. Sostuvo que en el caso no concurría ningún supuesto en el que cupiese adoptar una solución distinta. En tal sentido, puso de relieve que el precio concertado no podía ser calificado como anormal o simulado, pues fue fijado "por el montante de los fondos remitidos por la sociedad administradora coincidentes con los de las listas de precios vigentes a ese momento (el de la concertación)" (fs. 439 vta.).

Consideró asimismo que la interpretación de la ley del impuesto al valor agregado que conducía a la conclusión indicada era coincidente con el criterio expresado en ciertos dictámenes o instrucciones de la Dirección General Impositiva, a los que asignó carácter vinculante. Por otra parte, juzgó que resultaba inaplicable al caso lo dispuesto por la ley 23.765.

4º) Que contra la referida sentencia la Dirección General Impositiva dedujo el recurso ordinario de apelación, que fue concedido a fs. 450 y que resulta formalmente procedente puesto que la Nación es parte en el juicio y el monto discutido, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6º, apartado a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 460/506 y su contestación lo hace a fs. 509/521 vta.

5º) Que el recurrente sostiene que la sentencia apelada tiene por probados hechos que no se encuentran acreditados en autos y que se contradicen con las conclusio

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-nes del peritaje contable. Aduce que la cámara no ha advertido que los precios de lista a los que hace referencia son los "precios de lista a los concesionarios"; que éstos no intervienen como adquirentes en las operaciones cuyo tratamiento fiscal se discute, y que, además, tampoco coincide el importe de los fondos remitidos por la sociedad administradora a la empresa actora con los precios a los que ésta última facturó sus ventas. En tal sentido, destaca que a los fines del impuesto al valor agregado las facturas debían reflejar los precios de venta al público y los importes efectivamente percibidos por la terminal. Afirma que hubo un artificioso desdoblamiento de la facturación -de la terminal a los concesionarios y de éstos a los adquirentes- que no corresponde a la realidad de los hechos ni a las instrucciones de la Inspección General de Personas Jurídicas, toda vez que es la empresa terminal quien transfiere la propiedad del automotor al adquirente, mientras que el concesionario sólo actúa en cumplimiento de un mandato de aquélla. Dice también que la cámara ha omitido examinar la vinculación jurídica existente entre Autolatina y la sociedad administradora, quienes -según el recurrente- constituyen una unidad económica y empresarial que integra el "núcleo vendedor". Esta línea de argumentos lleva a la representación fiscal a calificar con duros términos a la conducta de la actora; así, alude a una "dolosa actitud de la contribuyente" (fs. 473 vta.); a un "sistema ideológicamente falso en la exposición de los valores involucrados en la operación" (fs. 475 vta.); y a la "implementación del negocio en fraude a la ley fiscal

//-

-//-que habían organizado las fábricas automotrices" (fs. 476 vta.).

Por otra parte, aduce que no puede tomarse en consideración la factura que se emite al entregarse el vehículo en el marco del plan de ahorro previo, ya que tal documento no consigna el precio definitivo a cargo del ahorrista, pues las cuotas que éste debe abonar son ajustadas según las modificaciones que experimentan los precios de mercado durante el tiempo de su integración.

Asimismo se agravia de la interpretación que el a quo asignó al art. 6° de la ley 20.631. Al respecto afirma que el impuesto al valor agregado, en tanto recae sobre las transacciones, exige que exista "contemporaneidad" entre el hecho imponible y la base de cálculo, pues de lo contrario se vulneraría "el principio de intangibilidad de las rentas fiscales" (fs. 478 vta.) , sin que pueda presumirse que el legislador haya incurrido en la imprevisión de descomponer el hecho imponible de la base de tributación. En este orden de ideas, manifiesta que ambos deben actuar de consuno -junto con la tasa del gravamen- para expresar coherentemente la capacidad contributiva de los sujetos y su obligación de pago. Invoca en apoyo de su tesis el principio de la realidad económica, previsto en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683. Por otra parte, niega que los dictámenes o instrucciones internas del organismo recaudador puedan constituir fuentes del derecho. Además, entiende que es equivocado el alcance que el a quo asignó a las opiniones vertidas en ellos.

Expresa que la ley 23.765 tiene el carácter de nor

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//--ma interpretativa pues siempre rigió el principio del valor de plaza a la fecha de consumación del hecho imponible para establecer el quantum de la base. Destaca en tal sentido que la determinación de oficio que dio origen a esta causa se funda en las normas vigentes en el año 1984 (art. 6º, primer párrafo in fine de la ley 20.631 -t.o. en 1977 y sus modificaciones-) y que, según su criterio, de las distintas formulaciones que ha tenido la ley del impuesto resulta, en el punto en examen, una inteligencia única y coherente.

6º) Que cabe precisar, en primer término, que según las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, en el "informe de inspección" se tomó como valor corriente en plaza al resultante de las listas de precios de Ford Motor Argentina, "menos el descuento que se consignaba para todos los concesionarios, informado en la referida lista de precios" (fs. 67, act. adm.). Y que asimismo, para determinar las diferencias en la base de cálculo del débito fiscal fueron confrontadas las facturas de venta emitidas en el año 1984 con "las listas de precios vigentes durante el período antes mencionado, a efectos de determinar el precio al concesionario, sin impuestos, al día de emisión de cada una de las facturas" (fs. 67, act. adm.). En concordancia con dicho informe, en el formulario acompañado al correrse la vista establecida por el art. 24 de la ley 11.683, se expresa claramente que la observación que motiva el comienzo del procedimiento de determinación de oficio consistía en que se había comprobado que Ford Motor Argentina recibía por

//-

-//-los automóviles adjudicados por sorteo o licitación el precio total de la unidad vigente al momento de la concertación; que tales unidades no eran entregadas en forma simultánea a la recepción de los fondos sino con posterioridad y, al momento de su entrega, eran facturadas "al precio vigente al día de la concertación, el que -en la mayoría de los casos- no era coincidente con los valores según lista de precios que regía al momento de la facturación y entrega de la unidad". Estos últimos valores que -según el criterio del ente fiscal expresado en la indicada oportunidad procesal- eran los que debían ser computados como "precio de mercado...para una unidad cero kilómetro", por constituir el "valor corriente en plaza", en los términos del primer párrafo, in fine, del art. 6° de la ley 20.631, eran los indicados en las listas de precios elaboradas por la empresa automotriz "menos el descuento que se consignaba para todos los concesionarios" en esas mismas listas (fs. 77 vta., act. adm.).

Asimismo es útil señalar que en la resolución del organismo recaudador apelada ante el Tribunal Fiscal se expresa que de lo actuado por el personal fiscalizador surgía que la empresa había realizado "ventas de automotores a concesionarios mediante el sistema de ahorro previo" (fs. 156 act. adm.), y que -con excepción de un punto que ha quedado al margen de la controversia- "sólo cabe confirmar el criterio expuesto en la vista corrida" (fs. 165 act. adm.).

Por lo demás, dicha resolución ningún reproche ha formulado a la actora por haber facturado sus ventas a los

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-concesionarios. Tampoco la sentencia del Tribunal Fiscal introdujo tal cuestión sino que, por el contrario, al definir la materia en litigio afirmó -acertadamente- que la pretensión del organismo recaudador partía de "considerar como valor corriente en plaza el de la lista de precios de Ford Motor Argentina S.A. neto de descuentos a concesionarios vigente al tiempo de la entrega de los vehículos" (fs. 358/358 vta.). En el mismo sentido expresó ese tribunal que "para efectuar el ajuste el órgano fiscal examinó las facturas de ventas del año 1984...las que fueron cotejadas con los registros contables y las listas de precios vigentes durante dicho período, confeccionando planillas de las que resultan las diferencias entre el precio vigente al momento de la facturación y entrega según lista de precios a concesionarios y el valor consignado en las referidas facturas de venta que...correspondía a los montos percibidos de la sociedad Plan Ovalo" (fs. 358 vta.).

Cabe poner de relieve que el representante del Fisco Nacional, al contestar el memorial de agravios que su contraria presentó ante la cámara, ningún planteo formuló respecto del modo como el tribunal administrativo había definido la materia en litigio ni le imputó haber omitido el tratamiento de temas relevantes.

7º) Que en virtud de lo expresado corresponde concluir que los agravios formulados ante esta Corte tendientes a descalificar la facturación efectuada por la actora por el hecho de estar dirigida a los concesionarios -y no a los suscriptores de los planes de ahorro a quienes eran adjudicados

//-

-//-los automóviles- así como las objeciones -derivadas de dicha circunstancia- respecto de la operatoria comercial de aquélla, resultan manifiestamente inatendibles pues constituyen argumentos distintos de los que motivaron la resolución del organismo recaudador, cuya revisión es el objeto de esta causa. Además, deviene aplicable al caso, en el aspecto indicado, la jurisprudencia de la Corte según la cual no cabe considerar en esta instancia cuestiones no sometidas a la decisión de los tribunales inferiores (confr. causa T.32. XXIV "Tebas S.A. s/ recurso de apelación - impuesto a las ganancias", fallada el 14 de septiembre de 1993, entre muchas otras).

8º) Que sin perjuicio de ello, a fin de demostrar la improcedencia de los agravios del Fisco Nacional referentes a la valoración que hizo el a quo de los extremos fácticos de la causa, resulta conveniente detenerse en ciertas conclusiones del peritaje contable obrante a fs. 315/323 vta. En tal dictamen -que no mereció objeciones de la mencionada parte- se afirma que la sociedad administradora de los planes de ahorro (Plan Ovalo S.A.) constituía grupos cerrados de ahorro integrados por adherentes que se comprometían a aportar cuotas que mensualmente conformaban el "valor móvil" de dos vehículos, los que eran adjudicados por sorteo o licitación entre los componentes de cada grupo. Los fondos eran remitidos a Autolatina S.A. (ex Ford Motor Argentina) "concertándose en ese momento" la adquisición de las unidades. En dicho informe se expresa que "la facturación de esas unidades era efectuada por Ford Motor Argentina S.A. al con

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-cesionario con el cual el adherente había suscripto el Plan, aplicando los precios de las unidades adjudicadas que regían según las listas de precios al concesionario vigentes a las fechas de concertación y que...coincidían con los de la fecha de remisión de fondos a la actora" (punto 3 del peritaje, fs. 316 vta/317). Este extremo es ratificado en el punto 4 del informe: "en el período que abarca el análisis efectuado, los importes percibidos y facturados por Autolatina Argentina S.A. (ex Ford Motor Argentina S.A.) se corresponden y coinciden con los valores o precios consignados en las respectivas listas de precios al tiempo de concertarse las operaciones realizadas por el Sistema de Ahorro" (fs. 318).

9º) Que, por otra parte, en el peritaje se expresa que "la sociedad administradora concretaba las compras que realizaban los grupos de adherentes del Sistema de Ahorro, al contado anticipado y mensualmente" (punto 5, fs. 318), y que la actora "no ha reajustado el precio total, convenido y percibido, correspondiente a las operaciones realizadas mediante el Sistema de Ahorro", salvo en los casos en que el adquirente decidía incorporar equipos opcionales al vehículo o cambiar el modelo elegido, supuestos irrelevantes para el sub lite.

10) Que, frente a las conclusiones del peritaje contable, pierden consistencia los argumentos del recurrente reseñados en el segundo párrafo del considerando quinto, pues carece de relevancia que las cuotas a cargo de los adherentes a los planes de ahorro hayan continuado ajustando

//-

-



-//se, inclusive después de la adjudicación y de la entrega del automóvil, ya que lo relevante es que cada grupo cerrado de ahorristas reunía mensualmente el dinero necesario para adquirir dos automóviles, y esos fondos, a través de la sociedad administradora, eran girados a la actora. Las operaciones así realizadas, cabe reiterarlo, han sido calificadas por los peritos como "al contado anticipado", y los precios respectivos -en lo que al caso interesa- no fueron objeto de reajustes.

11) Que, sobre la base de las mencionadas circunstancias de hecho, corresponde examinar los agravios del recurrente fundados en la interpretación que éste asigna a las normas de la ley del impuesto al valor agregado.

12) Que el art. 5º, inc. a, del ordenamiento legal vigente en el año 1984 -ley 20.631, texto ordenado en 1977, con las modificaciones introducidas por las leyes 21.911, 22.031, 22.294, 22.774 y 22.817- establecía, en cuanto guarda relación con el sub examine, que el impuesto era adeudado, "en el caso de ventas, desde el momento de la entrega del bien o acto equivalente...".

Por su parte, el art. 6º -primer párrafo- establecía: "El precio neto de la venta...será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el art. 8º. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable,

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-salvo prueba en contrario."

Los importes así obtenidos constituían la base para determinar el débito fiscal mediante la aplicación de las alícuotas correspondientes, en los términos establecidos por el art. 7º de la citada ley.

13) Que en materia impositiva toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate. Tal ha sido la intención del propio legislador cuando en los arts. 11 y 12 de la ley 11.683 estableció que la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible debe hacerse atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes; y ésta ha sido también la doctrina del Tribunal cuando reiteradamente ha señalado que para configurar la cabal intención del contribuyente, se debe atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica (Fallos: 237:246; 249:256; 251:379; 283:258 y 307:118), de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 302:661).

14) Que en relación a ello, resulta conveniente destacar que el miembro informante de la Cámara de Diputados -en oportunidad de la consideración del proyecto de la ley 20.631- definió al tributo como "un impuesto que, recayendo en definitiva sobre el consumidor final que lo paga a través del precio de lo que consume, ha sido ingresado al fisco por

//-

-//-cada uno de los intervinientes en el proceso de producción, distribución y comercialización en proporción al valor que cada uno de ellos incorpora al producto" (confr. "Diario de Sesiones", Cámara de Diputados de la Nación, año 1973, pág. 4781). En concordancia con ello, el mensaje que el Poder Ejecutivo había remitido al Congreso, indicaba el propósito de crear un impuesto "que recaerá en cada una de las etapas del ciclo económico, pero solamente sobre el valor agregado por cada una de ellas" (op. cit., pág. 2741).

15) Que para atender a tal caracterización del impuesto, la base de cálculo del débito fiscal debe expresar el valor real del bien en el momento en que se perfecciona el hecho imponible, pues si se computase el precio recibido por el vendedor con anterioridad a la entrega de la cosa en su expresión nominal, en épocas de alta inflación, es evidente que el importe que así se determinase no tendría relación con el valor que la empresa agregó al producto, lo cual supondría alterar la esencia misma del tributo.

16) Que, además, ello equivaldría a admitir una injustificada asimetría entre la carga tributaria soportada por el comprador al abonar el precio y el cómputo del respectivo débito por parte del responsable, en razón del proceso de envilecimiento que experimentó el signo monetario nacional en el período considerado.

Al respecto, es pertinente recordar que esta Corte ha establecido que existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece

-//-

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (causa C.181.XXIV. "Compañía General de Combustibles S.A. s/ recurso de apelación", fallada el 16 de junio de 1993, considerando 6°).

17) Que sobre la base de tales consideraciones, cabe entender que cuando el art. 6° de la ley 20.631 alude al "valor corriente en plaza", está haciendo referencia al valor corriente en el momento en el que se perfecciona el hecho imponible. Ello es así porque ante la ausencia de precisiones en la norma que permitan afirmar con certeza que la intención del legislador ha sido relacionar aquella expresión con el momento en que se concertó el negocio y abonó el precio, corresponde adoptar el criterio que mejor se compadece con los principios interpretativos anteriormente mencionados.

18) Que si bien es cierto que teóricamente el "hecho imponible" puede ser diferenciado de la base o medida de la imposición (confr. Fallos: 286:301), cabe poner de relieve que al examinar concretamente las disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado, esta Corte expresó 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. 5°) y b) la liquidación del tributo (Título II)"; y afirmó que "debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias" (Fallos: 314:746). Agregó el Tribunal en aquel precedente -en concordancia con

//-

-//el criterio que se sigue en este caso- que "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".

19) Que, por otra parte, resulta equivocada la conclusión que el a quo extrajo de diversos dictámenes e "instrucciones" publicados en el boletín del organismo recaudador. Ello es así porque -sin perjuicio de otras consideraciones que podrían formularse sobre el punto- las opiniones vertidas en ellos se refieren a supuestos específicos que difieren del planteado en estos autos, sin que por vía de inferencias pueda colegirse la preexistencia de un determinado criterio fiscal respecto del tema que se debate en el sub lite.

Así, por ejemplo, la opinión que guardaría mayor proximidad con el caso en examen es la vertida en la instrucción 369 -del 30 de diciembre de 1982- emanada de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos, cuyo título es "Venta de Construcción sobre inmueble propio - precio corriente en plaza" (Boletín D.G.I. n° 350, pág. 217). Si bien es verdad que ella -más allá de estar dirigida al ámbito interno de la administración- comienza enunciando una determinada interpretación del art. 6 de la ley del impuesto -que favorecería a la actora en el caso de autos- las soluciones que en la práctica adopta relativizan los alcances de aquella interpretación.

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-

20) Que, en relación con ello, es conveniente destacar que, según jurisprudencia de esta Corte, no cabe presumir renunciaciones por parte de la administración fiscal en su derecho-obligación de cobrar las cargas impositivas (Fallos: 308:1799; causa P.624.XXII "Prodesca S.A.I. y C. s/ demanda de repetición", sentencia del 9 de diciembre de 1993).

21) Que de las consideraciones precedentes surge que la pretensión del Fisco Nacional cuenta con suficiente respaldo legal en las normas de la ley 20.631 -t.o. en 1977 y sus modif.- que regían en el período fiscal involucrado en la causa.

En consecuencia, toda vez que tanto el Fisco Nacional como la empresa actora niegan efectos retroactivos a las disposiciones de la ley 23.765 -que comenzaron a regir el 1º de febrero de 1990 (art. 3º de dicha ley y decreto 53/90), resulta inoficioso el examen de aquéllas.

22) Que sin perjuicio de ello, se estima conveniente aclarar que la reglamentación que realizó la Dirección General Impositiva con el fin de aplicar la actualización dispuesta por el art. 9º, párrafo séptimo, de la ley 23.349 -modificada por la ley 23.765- ninguna relación guarda con el caso de autos. Ello es así pues si bien es verdad que ese reglamento (resolución general 3210) no previó la actualización de operaciones realizadas con anterioridad al mes de marzo de 1990, también lo es que la determinación de oficio impugnada en esta causa no ha indexado los precios consignados en las facturas emitidas por la actora sino que ha

-//dejado de lado tales importes para atender al valor de los bienes al momento en que ellos fueron entregados.

Por ello, se revoca la sentencia apelada, y se confirma la resolución administrativa impugnada por la actora. Con costas. Notifíquese y devuélvase. CARLOS S. FAYT.

ES COPIA

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO  
PETRACCHI

Considerando:

1º) Que comparto lo desarrollado en el voto de la mayoría desde el considerando 1º al 11 (ambos inclusive); a los que remito por razones de brevedad.

2º) Que es conveniente esbozar cómo funciona el sistema de ahorro previo examinado en autos, con el propósito de facilitar la comprensión del principal problema que se plantea en el sub lite.

Una empresa, llamada "Plan Ovalo", cumplía el rol de sociedad administradora de los planes de ahorro. Entre sus objetivos centrales se encontraba el de crear grupos de personas (en adelante, "adherentes" o "miembros"). Éstas se comprometían a aportar mensualmente cuotas cuyo monto por regla permitía reunir, cada treinta días, fondos equivalentes al valor de dos vehículos.

Una vez que la sociedad administradora reunía ese dinero, lo entregaba a Autolatina (una firma que fabrica automóviles) y, de ese modo, se "concertaba" la compra de dichos vehículos, los que se adjudicaban por sorteo o licitación entre los miembros.

---

1- La cuestión principal que debe ser resuelta en este expediente se esboza infra en el considerando 3º.

El sistema de ahorro para fines determinados se encuentra regulado por el decreto del Poder Ejecutivo nacional n° 142.277/43, las resoluciones 8/82 y 1/85 de la Inspección de Personas Jurídicas y normas concordantes.



Tiempo después de tal concertación, Autolatina facturaba y entregaba esas unidades al concesionario con el que el adherente había suscripto el plan de ahorro. Esta facturación se realizaba sobre la base de las listas de precios al concesionario vigentes al momento de la concertación.

Después de ese hecho, el concesionario facturaba los vehículos, al valor de lista al público, y los entregaba a los dos adquirentes a los que, tiempo antes, les habían sido adjudicadas las unidades.

3º) Que la principal cuestión que plantea el caso en examen es la siguiente: ¿Es posible -a la luz de la ley 20.631 tal como fue modificada por la ley 22.294- que Autolatina haya liquidado el impuesto al valor agregado, originado por la venta de vehículos a través del "sistema de ahorro previo para fines determinados", del modo en que lo hizo en el período fiscal del año 1984; es decir, en función de considerar que la base imponible de tal gravamen, era el "valor corriente en plaza" de los automóviles en el momento en que la sociedad administradora de dicho plan le remitía los fondos al concertar cada operación de venta?

4º) Que la normativa pertinente en autos prevé: "El [impuesto al valor agregado] es adeudado: a) en el caso de ventas, desde el momento de la entrega del bien o acto

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

equivalente [...]" ; "El precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios -entendiéndose que la tasa reviste tal carácter- será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo a las costumbres de plaza. 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".

5º) Que, como se advertirá, el problema reseñado en el considerando 3º de este voto puede ser dilucidado si se determina cuál es el significado de la frase "valor corriente en plaza", en las palabras del transcripto artículo 6º (en adelante, "VCP") . Ello es así, pues la validez de la base imponible utilizada por la actora para liquidar el I.V.A., está condicionada a que el precio por el cual facturó los vehículos, haya expresado el aludido "valor corriente en plaza".

Sobre este punto existen, al menos, dos interpretaciones alternativas, a saber:

a) que el VCP alude al precio de plaza (del vehículo) vigente en el momento de la concertación (esto es, el pago) realizado por la sociedad administradora a Autolatina (tesis del contribuyente);

---

3- Conf. art. 5º de la ley 20.631, según modificación realizada por la ley 22.294.

4- Conf. artículo 6º de la ley 20.631, según la modificación realizada por la ley 22.294 (énfasis agregado).

b) que el VCP se refiere al precio de plaza (del vehículo) que estuvo vigente en el instante en que Autolatina lo entregó al adquirente a través del concesionario; pues es éste el momento en que nace la obligación tributaria en concepto de I.V.A. tal como lo establece el citado artículo 5º de la ley 20.631 (tesis fiscal).

6º) Que con el fin de precisar el alcance de la frase "valor corriente en plaza", es pertinente el principio -acuñado por una larga línea de precedentes de esta Corte-, que establece que el texto de las leyes es la primera fuente que debe estudiar el intérprete para determinar el significado de dichas leyes.

Si el aludido texto fuera equívoco, es válido que se acuda a lo expresado por el miembro informante, cuando explicó su sentido ante la cámara legislativa en la que fue aprobado.

Este principio de interpretación se funda en, al menos, dos razones. Por un lado, en la presunción de que los dictámenes de los miembros informantes son el resultado

---

5- En los siguientes casos la Corte determinó el alcance de leyes sobre la base de lo sostenido por el miembro informante, a raíz de que el texto de dichas normas fue considerado equívoco: segundo párrafo de la página 168 del caso "Municipalidad de Tucumán", Fallos: 113:165 -año 1910-; último párrafo de la página 187 y página 188 del caso "Ferrocarril B.A. al Pacífico", Fallos: tomo 115:186 -año 1906-; caso "La Mortola", Fallos: tomo 120:372 -año 1915-; en este precedente se afirmó que "[...] No debe acudirse a los antecedentes parlamentarios de la discusión de una ley para fijar el alcance de sus disposiciones, cuando éstas son claras" (conf. segundo párrafo de la página 398 del caso "La Mortola", cit. supra); y también esta Corte expresó "[...] Es regla de interpretación de las leyes la de que los jueces deben atenerse al texto de las mismas, cuando es claro y no da lugar a dudas [...]" (caso citado, segundo párrafo de la página 399); caso "Ferrocarril Central Argentino", Fallos: tomo 127:189 -año 1918-, segundo párrafo de la página 218.

R.O.

Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

de un minucioso y detenido estudio de los asuntos que despachan; y, por el otro, en la suposición de que tales miembros representan a la voluntad de los legisladores que aprobaron tales normas.

Nada hay en el texto de la ley 20.631, ni en las leyes que la modificaron, que permita inferir cuál es el significado que el Congreso quiso atribuir a la frase en estudio. En efecto, la sola lectura de tales normas no permite precisar si el VCP alude a lo defendido por la actora o por el fisco.

Por esta razón es posible acudir a lo expresado por el miembro informante de dicha ley, cuando explicó el propósito del impuesto al valor agregado.

---

6- Sobre este punto el Tribunal ha expresado lo que sigue: "[...] que debiendo suponerse que las comisiones parlamentarias estudian minuciosa y detenidamente, en su fondo y en su forma, los asuntos que despachan, sus informes orales o escritos tienen más valor que los debates en general del Congreso, o las opiniones individuales de los legisladores (caso "Florencio Lara", Fallos: tomo 77, página 319 -año 1899-, 141 U.S. 268; 166 U.S. 290) y constituyen una fuente legítima de interpretación (Fallos, tomo 33, página 228 -año 1888-; tomo 100, pág. 51 -año 1904- y página 337 -año 1904-; tomo 114, página 298 -año 1905-; tomo 115, página 186 -1906-; Sutherland y Lewis, Statutes and Statutory Construction, párrafo 470, segunda edición, 1904, y Fallos 143 U.S. 457 y 192 U.S. 470)" conf. caso "La Mortola", Fallos 120:372 -año 1915-, tercer párrafo de la página 402.

Con similar sentido esta Corte afirmó "[...] que si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley, son en general simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian (Fallos, tomo 77, página 319). También lo es que no puede decirse lo mismo de las explicaciones o aclaraciones hechas por los miembros informantes de los proyectos ó en los informes de las respectivas comisiones encargadas de su estudio, pues tales explicaciones é informes constituyen, según la doctrina y la jurisprudencia, una fuente propia de interpretación (Fallos: tomo 33, página 228; tomo 100 páginas 51 y 337)", conf. caso "Municipalidad de Córdoba", Fallos: 114:298 -año 1901-, 3º párrafo de la página 304; ver, además, caso "Don Ambrosio Neto", Fallos: 141:254 -año 1924-, último párrafo de la página 269 y primer párrafo de la página 270.

Al respecto, este diputado definió al tributo en examen -al presentar el proyecto de lo que luego sería la ley 20.631- como "un impuesto que, recayendo en definitiva sobre el consumidor final que lo paga a través del precio de lo que consume, ha sido ingresado al fisco por cada uno de los intervinientes en el proceso de producción, distribución y comercialización en proporción al valor que cada uno de ellos incorpora al producto".

En similar sentido, el mensaje que en esa oportunidad el Poder Ejecutivo había remitido al Congreso, indicaba el propósito de crear un impuesto "que recaerá en cada una de las etapas del ciclo económico, pero solamente sobre el valor agregado por cada una de ellas".

Por otro lado, la expuesta noción del I.V.A. es coincidente con la que aporta el derecho comparado en esta materia.

7º) Que para atender a tal caracterización del impuesto, parece ineludible sostener que cuando el art. 6º de la ley 20.631 alude al "valor corriente en plaza", está haciendo referencia al valor corriente en el momento del "nacimiento del hecho imponible", en los términos del

---

7- Confr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1973, página 4781; énfasis agregado.

8- Obra citada, página 2741; énfasis agregado.

9- Ver a Alan Tait, "Value Added Tax. International Practice and problems", pág. 4º, International Monetary Fund, Washington D.C. 1988; Carl S. Shoup, "Choosing among types of VATs", pag. 3, publicado en "Value Added Taxation in Developing Countries", editado por Malcom Gillis, Carl S. Shoup y Gerardo P. Sicat, The World Bank, Washington D.C., 1990.

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

artículo 5° de dicha ley; es decir, el valor vigente en el instante en que Autolatina entregó los vehículos a las concesionarias.

La tesis expuesta en el párrafo anterior se funda en varias razones, entre las que cabe destacar las siguientes: si se interpretara que es posible computar como base imponible del I.V.A. el precio recibido por el vendedor antes de la entrega de la cosa, es evidente que -en épocas de alta inflación- el importe que así se determinara no tendría relación con el valor que el vendedor ha agregado al producto; y ello violaría el propósito de quienes dictaron la ley en estudio, que ha sido expuesto en el considerando precedente.

Por otro lado, ante la ausencia de precisiones expresas en la norma sub examine que permitan afirmar que la intención del Congreso ha sido relacionar la expresión "valor corriente en plaza" con el momento en que se concertó el negocio y abonó el precio, corresponde adoptar el criterio señalado en el primer párrafo de este considerando; porque, de lo contrario, se admitiría una injustificada asimetría entre la carga tributaria soportada por el comprador al abonar el precio y el cómputo del respectivo débito por parte del responsable, en razón del proceso de desvalorización que experimentó el signo monetario nacional en el período estudiado en el sub lite.

8°) Que si bien es cierto que teóricamente el "hecho imponible" puede ser diferenciado de la base o medida de la imposición (confr. Fallos: 286:301), cabe poner de relieve, que al examinar concretamente las disposiciones de la ley del impuesto al valor agregado esta Corte expresó

que "el punto de partida en torno del cual debe 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)"; y afirmó que "debe cuidarse el mantenimiento de la simetría y preservación de dichas circunstancias" (caso "Radio Serra", Fallos: 314:746 -año 1991-). Agregó el Tribunal en aquel precedente -en concordancia con el criterio que se sigue en este caso- que "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".

9º) Que, por otra parte, resulta equivocada la conclusión que el a quo extrajo de diversos dictámenes e "instrucciones" publicados en el boletín del organismo recaudador. Ello es así porque -sin perjuicio de otras consideraciones que podrían formularse sobre el punto- las opiniones vertidas en ellos se refieren a supuestos de hecho que claramente difieren del planteado en estos autos; sin que por vía de inferencias pueda colegirse la existencia de un determinado criterio fiscal respecto del tema que se debate en el sub lite.

Así, por ejemplo, la opinión que guarda mayor proximidad con el caso en examen es la vertida en la instrucción 369 -del 30 de diciembre de 1982- emanada de la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos, cuyo título es

R.O.  
Autolatina Argentina S.A. (T.F.  
12463-I) c/ Dirección General Impositiva.

"Venta de Construcción sobre inmueble propio - precio corriente en plaza" (Boletín D.G.I. n° 350, pág. 317).

10) Que de las consideraciones precedentes surge que la pretensión del Fisco Nacional cuenta con suficiente respaldo legal en las normas de la ley 20.631 -t.o. en 1977 y sus modificaciones- que regían en el período fiscal de que se trata en la causa.

Por ello, y toda vez que tanto el Fisco Nacional como la empresa actora niegan efectos retroactivos a las disposiciones de la ley 23.765 -que comenzaron a regir el 1° de febrero de 1990 (art. 3° de dicha ley y decreto 53/90), resulta inoficioso el examen de aquéllas.

11) Que, por último, se estima conveniente aclarar que la reglamentación que realizó la Dirección General Impositiva con el fin de aplicar la actualización dispuesta por el art. 9°, párrafo séptimo, de la ley 23.349 -modificada por la ley 23.765- ninguna relación guarda con el caso de autos.

Ello es así pues si bien es verdad que ese reglamento (resolución general 3210) no previó la actualización de operaciones realizadas con anterioridad al mes de marzo de 1990 -como la abordada en autos-, también lo es que la determinación de oficio impugnada en esta causa no ha indexado los precios consignados en las facturas emitidas por la actora, sino que ha dejado de lado tales importes para atender al "valor corriente en plaza" de los vehículos al momento en que ellos fueron entregados por la demandante.



Por ello, se revoca la sentencia apelada, y se confirma la resolución administrativa impugnada por la actora. Con costas. Notifíquese y devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO  
PETRACCHI.ES COPIA