

DISIDENCIA PARCIAL DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO
Y DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO,
DON MARIANO AUGUSTO CAVAGNA MARTÍNEZ Y
DON EDUARDO MOLINÉ O'CONNOR

Considerando:

Que la cuestión debatida en el *sub examine* es análoga, en lo sustancial, a la resuelta por esta Corte en Fallos: 312:2352, a cuyos votos concurrentes cabe remitirse en razón de brevedad.

Por ello, se declara admisible el recurso extraordinario de fs. 991/1001 y se confirma la sentencia apelada; con costas. Notifíquese y devuélvase.

ANTONIO BOGGIANO — AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — MARIANO AUGUSTO CAVAGNA MARTÍNEZ — EDUARDO MOLINÉ O'CONNOR.

EVES ARGENTINA S.A.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El art. 7º del decreto 499/74, reglamentario de la ley 20.631 (t.o. 1977) en cuanto sujeta al tributo la actividad de intermediación a quienes, actuando en nombre propio, intermedian entre los que efectivamente prestan la locación de obras o servicios y aquellos que reciben la prestación, constituye un avance sobre las concretas previsiones de dicha ley.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Cualquier extensión analógica, aún por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley 20.631, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador.

IMPUESTO: Principios generales.

Atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional).

IMPUESTO: Principios generales.

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 (arts. 4º, 17, 44 y 47 de la Constitución Nacional).

CONSTITUCION NACIONAL: Constitucionalidad e inconstitucionalidad. Decretos nacionales.

El art. 7º del decreto 499/74, reglamentario de la ley 20.631 (t.o. 1977) se exhibe al margen de la atribución otorgada por el art. 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional).

REGLAMENTACION DE LA LEY.

Las normas reglamentarias, si bien subordinadas a la ley, la completan, regulando los detalles indispensables para asegurar no sólo su cumplimiento sino también los fines que se propuso el legislador, de suerte que aquéllas pasan a integrar estas (Disidencia del Dr. Rodolfo C. Barra).

REGLAMENTACION DE LA LEY.

La potestad reglamentaria fijada por la Constitución no alude a la letra de la ley, sino a su espíritu, que es lo que, en efecto, importa (Disidencia del Dr. Rodolfo C. Barra).

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Poder Ejecutivo Nacional, al sancionar el art. 7º del decreto 499/74 no se excedió en su potestad reglamentaria, toda vez que no hace sino especificar, en ejercicio de las facultades que le son propias, una de las modalidades que puede asumir la prestación de servicios previamente gravada en la ley (Disidencia del Dr. Rodolfo C. Barra).

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 14 de octubre de 1993.

Vistos los autos: "Eves Argentina S.A. s/recurso de apelación – I.V.A.".

Considerando:

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto había confirmado la resolución de la Dirección General Impositiva, División Revisión y Recursos "D", por la que se determinó de oficio la obligación fiscal de la actora frente al impuesto al valor agregado correspondiente a los ejercicios fiscales 1975 a 1981, ambos inclusive.

2º) Que para así resolver consideró que la actividad que desarrolla la actora, reconocida por las partes, es meramente de intermediación y que, por ello, los contratos concertados por ella con las empresas que prestan los servicios de hotelería, restaurante, etc. y con los turistas que contratan los suyos, no inciden en su situación fiscal frente al impuesto al valor agregado, al no encontrarse alcanzados por el art. 3º de la ley 20.631 y su planilla anexa; sin que obste a dicha inferencia lo estatuido en el decreto 499/74, cuya ilegalidad declara.

3º) Que contra dicho pronunciamiento la representación fiscal interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 168/172, que fue concedido y es procedente, por tratarse de sentencia definitiva proveniente del superior tribunal de la causa y porque el pronunciamiento recurrido ha resuelto en contra de la validez constitucional de un decreto del Poder Ejecutivo –decreto 499/74– y se cuestiona la interpretación de normas federales en sentido adverso al derecho que en ellas funda el apelante.

4º) Que en el artículo 3º de la ley 20.631 (t.o. 1977), que integra las normas que definen el objeto del tributo, se estableció que se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado, en lo que aquí interesa, "las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieren incluidas en los incisos precedentes" (inciso d).

En el referido anexo quedaron comprendidas las efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y, en general, por quienes prestan servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales (propios o ajenos) o fuera de ellos, excepto las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios o de enseñanza (oficiales o privados reconocidos por el Estado) en tanto sean de uso exclusivo

para el personal, pacientes o acompañantes o en su caso, para el alumnado (ap. 1), y también a las efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles y similares (ap. 3).

5º) Que, por su parte, el artículo 4º de la citada ley de la materia determinaba que son sujetos pasivos del impuesto, quienes: “sean locadores de cosas, obras o servicios, cuando la locación se encuentre gravada” (inciso e).

6º) Que en el *sub lite* corresponde dilucidar si, a la luz del aludido marco normativo, resultan alcanzados por el tributo quienes, actuando en nombre propio, intermedian entre quienes efectivamente prestan la locación de obras o servicios y aquellos que reciben la prestación.

7º) Que aun cuando el decreto 499/74 –reglamentario de la ley 20.631– establecía que eran “sujetos pasivos del impuesto en los casos de las prestaciones de servicios o locaciones indicados en los incisos d) y e) del artículo 4º de la ley, tanto quienes efectúen directamente como quienes los realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio” (art. 7º) y, por tanto, sujetaba al tributo a la actividad de intermediación efectuada por la actora; lo cierto es que esta norma constituye un avance sobre las concretas provisiones de la ley entonces vigente.

8º) Que, en efecto, cuando el legislador ha considerado pertinente gravar la actividad de intermediación, lo ha señalado expresamente en la ley. Tal el caso de las provisiones contenidas en los incisos b) y c) del artículo 4º, en las que se define como sujetos pasivos del impuesto a quienes “realicen en nombre propio pero por cuenta de terceros, ventas o compras” o “importen definitivamente cosas muebles a su nombre, por su cuenta o por cuenta de terceros”. Sólo con el dictado de la ley 23.871 los servicios de intermediación quedaron alcanzados por el impuesto al valor agregado (art. 3º, inc. e, punto 20, ap. h).

9º) Que en tales condiciones cualquier extensión analógica, aun por vía reglamentaria, de los supuestos taxativamente previstos en la ley y señalados en el considerando anterior, se exhibe en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo. Al respecto se tiene sentado que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer

obligaciones más allá de lo previsto por el legislador, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad —arts. 4º y 67, inc. 2º, de la Constitución Nacional— (Fallos: 312:912 y los allí citados).

10) Que, concordemente con lo expuesto, 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 —arts. 4º, 17, 44 y 67 de la Constitución Nacional— (Fallos: 248:482).

11) Que, al ser ello así, la interpretación formulada por la cámara, en cuanto declaró la inaplicabilidad del art. 7º del decreto reglamentario 499/74, deviene armónica con el principio de reserva de la ley tributaria, de rango constitucional (Fallos: 303:245, entre otros). Concretamente, el decreto de mentas se exhibe al margen de la atribución otorgada por el artículo 86, inc. 2º, de la Constitución Nacional (Fallos: 305:134).

Por lo demás, no cabe obviar que la solución alcanzada consulta adecuadamente que el intermediario no cuenta con medios propios para lograr la efectiva prestación del servicio y que su rol tiende preponderantemente a la satisfacción de los requerimientos de oferta y demanda.

Por tanto, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada; con costas. Notifíquese y devuélvase.

ANTONIO BOGGIANO — RODOLFO C. BARRA (*en disidencia*) — AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO — RICARDO LEVENE (H) — MARIANO AUGUSTO CAVAGNA MARTÍNEZ — EDUARDO MOLINÉ O'CONNOR.

DISIDENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON RODOLFO C. BARRA

Considerando:

1º) Que la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión del Tribunal Fiscal

en cuanto había confirmado la resolución de la Dirección General Impositiva, División Revisión y Recursos "D", por la que se determinó de oficio la obligación fiscal de la actora frente al impuesto al valor agregado correspondiente a los ejercicios fiscales 1975 a 1981, ambos inclusive.

2º) Que para así resolver consideró que la actividad que desarrolla la actora es la de intermediación, a nombre propio, entre los turistas que contratan los servicios a los que aludía el entonces vigente art. 3º de la ley 20.631 y su planilla anexa, y los prestadores de dichos servicios, por lo que aquélla no se encontraba alcanzada por los términos del mencionado artículo y, si bien resultaba incluida por los del art. 7º del decreto reglamentario 499/74, este último texto no debía serle oponible en razón de constituir un indebido avance sobre lo dispuesto en el mencionado art. 3º de la ley 20.631, lo que justificó su declaración de inconstitucionalidad (fs. 156 vta.).

3º) Que contra dicho pronunciamiento la representación fiscal interpuso el recurso extraordinario que luce a fs. 168/172, que fue concedido y es procedente, por tratarse de sentencia definitiva proveniente del superior tribunal de la causa y porque el pronunciamiento recurrido ha resuelto en contra de la validez constitucional de un decreto del Poder Ejecutivo —decreto 499/74— y se cuestiona la interpretación de normas federales en sentido adverso al derecho que en ellas funda el apelante.

4º) Que el artículo 3º de la ley mencionada, al referirse al objeto del tributo, estableció que se encuentran alcanzadas por el impuesto, en lo que aquí interesa, "las prestaciones de servicio que se indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieren incluidas en los incisos precedentes" (inciso d). En el referido anexo quedaron comprendidas las efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y, en general, por quienes prestan servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales (propios o ajenos) o fuera de ellos, excepto las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios o de enseñanza (oficiales o privados reconocidos por el Estado) en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes o en su caso, para el alumnado (ap. 1) y también a las efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles y similares (ap. 3).

5º) Que, por su parte, el artículo 4º de la citada ley determinaba que son sujetos pasivos del impuesto, también en lo que aquí interesa, quienes “presten servicios gravados” (inciso d), especificando el art. 7º del pertinente decreto reglamentario que resultan alcanzados por dicho artículo “tanto quienes los efectúen directamente, como quienes lo realicen como intermediarios, en este último supuesto siempre que lo hagan a nombre propio”.

6º) Que, a los efectos de dilucidar la presente cuestión, corresponde recordar, en primer lugar, que el principio general que ilumina la relación entre las leyes y los reglamentos viene dado por el artículo 86, inc. 2, de la Constitución Nacional, de conformidad con el cual, la facultad reglamentaria que ésta encomienda al Poder Ejecutivo para la ejecución de las leyes, ha de realizarse “cuidando de no alterar el espíritu de éstas con excepciones reglamentarias”.

Sobre la base de lo recién expuesto, tiene dicho este Tribunal que “las normas reglamentarias, si bien subordinadas a la ley, la completan, regulando los detalles indispensables para asegurar no sólo su cumplimiento sino también los fines que se propuso el legislador” (Fallos: 241:384, a partir de la opinión de J. V. González, allí citada); de suerte que aquéllas pasan a “integrar” éstas (Fallos: 255:264 y sus citas; 262:468 y sus citas; 312:1484 y sus citas; S.31. XXIV, “Superintendencia de Seguros de la Nación s/ infracción tarifaria de Sud América Terrestre y Marítima”, del 23 de febrero de 1993), sin que obste a ello “la circunstancia de que no se ajusten en su ejercicio a los términos de la ley” (Fallos: 232:287 y sus citas; 250:758 y sus citas), en razón de que la potestad reglamentaria fijada por la Constitución no alude a la letra de la ley, sino a su espíritu que es lo que, en efecto, importa (Fallos: 287:150; 312:1849 y sus citas, entre muchos otros).

7º) Que, a la luz de la doctrina precedentemente expuesta, no se advierte que el Poder Ejecutivo Nacional, al sancionar el decreto *sub examine* se haya excedido en su potestad reglamentaria, toda vez que en su texto no hace sino especificar —en ejercicio de las facultades que le son propias— una de las modalidades que puede asumir la prestación de servicios previamente gravada en la ley, por lo que, la alegada violación del “principio de legalidad” y, en consecuencia, la inconstitucionalidad decretada por el tribunal *a quo*, no resulta admisible.

8º) Que, a idéntica conclusión cabe arribar con arreglo a lo prescripto por las pautas hermenéuticas propias de la materia tributaria, según las cuales, en el examen de las leyes impositivas, “se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica” (arts. 11 y 12, ley 11.683 y sus modificaciones).

En este sentido, corresponde recordar que la finalidad tenida en mira por el legislador al dictar la ley 20.631 fue la de crear un impuesto destinado a gravar “cada una de las etapas del ciclo económico, pero solamente sobre el valor agregado por cada una de ellas” (Mensaje del Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación al remitirle el proyecto respectivo, “Diario de Sesiones”, Cámara de Diputados de la Nación, año 1973, pág. 2741. Ver, en idéntico sentido: Consideración del proyecto por la Honorable Cámara de Diputados, op. cit., pág. 4781 y, entre otros autores, Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, vol. II, Buenos Aires, 1976, pág. 876; Jarch, Dino, “Finanzas públicas y Derecho tributario”, Buenos Aires, 1983, pág. 839).

A la luz de este criterio liminar, surge de forma diáfana que el decreto impugnado, al actualizar lo establecido *in nuce* por el art. 3º de la ley 20.631, no hizo sino dar pleno sentido a la política legislativa en ella establecida, toda vez que, en la especie, se limitó a explicitar una de las posibles modalidades que asumen las prestaciones de servicios, modalidad ésta que el legislador no pudo, en la letra de la ley, especificar en su concreto detalle, pero que sí resulta sobradamente contemplada en el espíritu y finalidad de la norma sancionada.

Tal conclusión no solo deviene armónica con la hermenéutica que este Tribunal ha dado del art. 86, inc. 2, de nuestra Ley Fundamental (ver considerando 6º), sino con la que, de modo ininterrumpido desde el caso “Scarcella”, ha sentado para la presente materia, en el sentido de que “las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación” (Fallos: 179:337; 287:79 y sus citas; F.171.XXII “Frigorífico Rioplatense S.A. s/ recurso de apelación” y S.227.XXII “Subpga S.A.C.I.E. e I. c/ Estado Nacional (ANA)” del 12 de mayo de 1992; R.469.XXIII “Rabinovich, Héctor c/ Videla, Horacio Germán y otros”, del 17 de setiembre de 1992; G.568.XXII “Gasparri y Cía. S.A. s/ apelación-IVA”, del 16 de junio de 1993, y sus citas, entre muchos otros).

En lo que aquí interesa, tal propósito resulta enteramente satisfecho, toda vez que de la lectura de las constancias arrimadas a los presentes autos (ver, por ejemplo, la documentación que luce a fs. 65, 70, 71, 72, 81/85, 94 vta.) surge de forma indudable que la actividad desarrollada por la actora, tal y como se dice en el Mensaje que explica y justifica el texto de la ley 20.631, “agrega valor al ciclo económico” y, por ende, en la medida en que se verifica tal aumento, dicha actividad resulta pasible del tributo en cuestión.

9º) Que, asimismo, debe descartarse la argumentación del *a quo* según la cual la actora se encuentra exenta del tributo demandado a raíz de que, con arreglo a lo establecido por el artículo 1623 del Código Civil y su nota, no es ella quien efectivamente “presta” los servicios gravados (fs. 155 vta./156).

A este respecto, y más allá del hecho —correctamente apuntado por el señor fiscal en su dictamen de fs. 152, a partir de la opinión de reconocidas autoridades—, de que la locación de servicios admite diversas modalidades, sin que quepa excluir, por principio, la que sustituye en otro la prestación de los servicios en cuestión, corresponde señalar, de acuerdo con una doctrina comúnmente admitida, que en relación a la presente materia el recurso a los principios del derecho privado civil sólo opera de forma supletoria y que, aun en tales hipótesis, no debe perderse de vista los propósitos y la naturaleza del ámbito al que se destinan (así, entre otros: Jarach, Dino, op. cit., pág. 405; Tipke, Klaus, “Steuerrecht”, Köln, 1979, pág. 92).

Este criterio, cuyo origen se sitúa en la legislación alemana (ver, entre otros, Giuliani Fonrouge, op. cit., pág. 74; Navarrine, Susana Camila, “Ley de Adaptación Impositiva Alemana”, Buenos Aires, 1964, pág. 35) ha sido explícitamente recogido por nuestra legislación, la cual, en el ya citado art. 11, párrafo segundo, dispone que “sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

A partir de la doctrina recién expuesta, y en armonía con las pautas hermenéuticas fijadas en el considerando anterior, este Tribunal ha sostenido que “la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con

prescendencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva” (P.207.XXII “Parfums Francais S.R.L. s/ recurso de apelación”, de 16 de junio de 1992 y sus citas; C.164.XXIII “Camarero, Juan C. s/ recurso de apelación – impuesto a las ganancias”, del 10 de marzo de 1992 y sus citas, entre muchos otros). Por ello, en lo que es materia de la presente litis –al margen de las cuestiones lingüísticas que se invocan (ver fs. 135 vta., 136, 145 vta., 146) y que no hacen al fondo de la presente cuestión– resulta claro que la actividad de la actora, (actividad de intermediación entre el turista y quien “presta” el servicio de hotelería, de restaurante, etc.) constituye, en sí misma, un servicio (la “prestación” lisa y llana de una actividad de intermediación) que, en la medida en la que agrega valor al ciclo económico, resulta pasible de la imposición de la que pretende liberarse.

10) Que, de igual forma, tampoco resulta atendible para descalificar el decreto impugnado, lo expuesto por el *a quo* en el sentido de que el art. 4º, en sus incisos b) y c), gravaba las actividades allí referidas tanto si éstas se realizaban en nombre propio como por cuenta de terceros, criterio que, por el contrario, no se repite en relación a las actividades señaladas en los incisos d) y e) (fs. 156 vta.).

A este respecto, corresponde destacar, en primer lugar, que el ya citado inciso d) no establece distingo ni limitación alguna, por lo que no cabe al intérprete realizarla, so pena de atribuirse una facultad que le es por completo ajena (Fallos: 273:418).

Y, en segundo término, que tiene dicho esta Corte “que la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo (...) por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar en su ordenada estructuración” (F.312.XXII “Fata Sociedad de Seguros Mutuos s/ apelación (por deneg. de rep.) –Ganancias–Capitales”, del 11 de febrero de 1992); de suerte de “dar pleno efecto a la intención del legislador” (Fallos: 252:139 y sus citas; 302:973 y sus citas) y sin que obste a ello las posibles “imperfecciones técnicas de su instrumentación legal” (Fallos: 268:55 y sus citas; 290:56 y sus citas; 291:359 y sus citas).

11) Que, bajo tal orden de ideas, deviene diáfano que la interpretación del tribunal *a quo* no se compadece con una lectura global y armónica del texto de la ley 20.631 y su decreto reglamentario y, por tanto, no refleja el espíritu que la anima (Fallos: 287:79, esp. considerando 11, párrafo 4º y sus citas), y que ha sido ratificado de forma constante e inequívoca a lo largo de las ulteriores reformas de la que ha sido objeto, de suerte que, en lo que es materia del presente recurso, la reforma de la ley 23.871, lejos de exhibir un cambio de criterio del legislador, importa una coherente ratificación de la política fijada con el dictado del texto legal estudiado y sus normas reglamentarias.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia. Las costas de todas las instancias se imponen en el orden causado, en razón de que ante la falta de precedentes de esta Corte y la naturaleza y complejidad de la cuestión debatida, la aquí perdidosa pudo creerse con derecho a sostener su posición ("Fata Sociedad de Seguros Mutuos", antes citado). Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por medio de quien corresponda, proceda a dictar nuevo fallo con arreglo a lo expresado. Notifíquese y remítase.

RODOLFO C. BARRA.

SMAR S.A.I.C. v. CONRADO VACCARO

JURISDICCION Y COMPETENCIA: Competencia ordinaria. Por la materia. Cuestiones civiles y comerciales. Sucesión. Fuero de atracción.

No obsta a la operatividad del fuero de atracción del juicio universal, la circunstancia de tratarse de un juicio en etapa de ejecución de sentencia si el proceso reúne las condiciones exigidas por el art. 3284 del Código Civil.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL

Suprema Corte:

El señor Juez del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N°5 y el señor Magistrado a cargo del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 12 del Departamento Judicial de