



I.B.M. ARGENTINA S.A. c/ D.G.I. s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA

(CNCont.Adm.Fed., Sala V, noviembre 1 de 2000)

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara, doctor Pablo Gallegos Fedriani dice:

I. Que, por sentencia de fs. 269/276, el Sr. Juez de la anterior instancia hizo lugar a la demanda promovida por I.B.M. Argentina S.A. contra la Dirección General Impositiva condenándola a pagar la suma de cuatro millones setecientos veintiún mil setecientos ocho pesos con setenta y siete centavos; con más sus intereses y las costas del juicio.

A fs. 280 apeló la Dirección General Impositiva, quien expresó agravios a fs. 321/328, los que fueron contestados por la actora a fs. 330/350.

II. Que, como lo pone de relieve el Sr. Juez de Primera Instancia a fs. 271: "...la cuestión que constituye el objeto principal de las acciones intentadas, es determinar si las actoras computaron o no en forma correcta, en sus declaraciones juradas, como pago a cuenta del Impuesto al Valor Agregado sumas -que por ese concepto- la D.G.I. en su condición de cocontratante y agente de retención, había retenido a la U.T.E., la que se había constituido entre las firmas demandantes: Banelco S.A. e I.B.M., a los efectos de la contratación convocada por la misma accionada".

III. Que, si bien ha sido tratado en forma detallada con anterioridad creo necesario precisar que en los términos de la ley 19.550 modificada por la ley 22.903: "Las sociedades constituidas en la República y los empresarios individuales domiciliados en ella pueden, mediante un contrato de agrupación, establecer una organización común con la finalidad de facilitar o desarrollar fases de la actividad empresarial de sus miembros o de perfeccionar o incrementar el resultado de tales actividades. No constituyen sociedades ni sujetos de derecho. Los contratos, derechos y obligaciones vinculados por su actividad se rigen por lo dispuesto en los artículos 371 y 373".

De tal forma no surge duda que -como en el caso- las uniones temporarias de empresas no son sujetos de derecho ni constituyen sociedades. Ello, claro está, dentro del campo de derecho comercial y para tales fines.

IV. Que, sin embargo no puede pretenderse que tal principio sea válido para la materia propia del derecho tributario, que siendo autónoma no se encuentra obligada por aquellos principios propios del derecho comercial; en la medida que las soluciones que en materia de impuestos consagra no sea contraria a la Constitución Nacional o a los principios generales del derecho.



En síntesis, aceptada la autonomía del derecho tributario para conceptualizar jurídicamente -en forma diferente al derecho comercial- fenómenos iguales, corresponde considerar de qué manera y, específicamente, respecto del Impuesto al Valor Agregado la normativa respectiva ha tomado en consideración las uniones transitorias de empresas.

V. Que, por su parte, el artículo 5º de la ley 11.683 (t.o. 1998) determina que están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria, los que sean contribuyentes según las leyes respectivas. "Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria...b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible...".

En la disposición antes transcripta se incluye como contribuyentes a los entes colectivos que no tengan personalidad propia según el derecho privado (en la especie, las uniones transitorias de empresas).

Hay en esto una manifestación de la autonomía del derecho tributario que puede instituir sujetos de derechos que carezcan de personalidad según el derecho privado (conf. Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", séptima edición, Ed. Depalma, p. 112).

VI. Que, por su parte, la norma específica (ley 23.349) en su artículo cuarto, segundo párrafo, expresa que son sujetos pasivos del gravamen: "...quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior".

VII. Que de la propia documentación agregada por la actora, surge que las facturas eran emitidas por Banelco S.A. e I.B.M. Argentina S.A. Unión Transitoria de Empresas, con domicilio en Ingeniero Enrique Butty 275, Piso 16, a nombre de la Dirección General Impositiva - Dirección de Aportantes al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.



Del propio texto de las facturas agregadas al expediente surge también que la Unión Transitoria de Empresas se encontraba respecto del Impuesto al Valor Agregado como Responsable Inscripta, con su propio número de Clave única de identificación tributaria.

IX. Que, respecto al tema en análisis, expresa la actora en su escrito inicial y lo hace propio el Sr. Juez de la anterior instancia que la unión transitoria de empresas factura por cuenta y orden de I.B.M. Argentina S.A. y de Banelco S.A.

Si bien tal inscripción existe en las facturas tomadas en consideración, tal afirmación no puede en modo alguno transformar la situación jurídica existente entre las partes contratantes; es decir, por un lado la Dirección General Impositiva y por el otro la Unión Transitoria de Empresas Banelco S.A. e I.B.M. Argentina S.A.; o en otros términos, la Unión Transitoria de Empresas no puede en modo alguno entender que resulta válidamente jurídico que por su sola afirmación actúa como mandante de las empresas Banelco S.A. e I.B.M. Argentina S.A.

O dicho de otro modo, aun cuando para el derecho comercial la unión transitoria de empresas no es una sociedad y por ende no se le reconoce personería jurídica, desde el punto de vista tributario (que es el que aquí estamos analizando y resolviendo) sí lo es y no puede en modo alguno confundirse con las empresas que integran la unión transitoria.

X. Que, aun cuando se considerase como pretende la actora, el principio de realidad económica que oportunamente previera la ley procedimental tributaria, de tal principio no puede colegirse la conclusión que pregona la accionante.

En efecto, frente a la ley de Impuesto al Valor Agregado, la realidad económica no es sino la existencia de una unión transitoria de empresas que ha contratado con la Dirección General Impositiva, que tiene domicilio social, factura como unión transitoria, tiene sede y su correspondiente inscripción como contribuyente.

Por el contrario, lo que requiere la accionante sí es una ficción al entender que la unión transitoria de empresas no es sino una mandataria de las empresas que la componen, que no efectúa ningún hecho imponible y que en definitiva no es sino una ficción jurídica sin ningún sentido y cuyo nacimiento no se debería sino a una pretensión no muy justificada de la Dirección General Impositiva.

XI. Que, por el contrario, si la aquí actora y Banelco S.A. se han unido mediante una unión transitoria de empresas no puede ser sin un fin específico.



Es decir, no puede pretenderse que no ha habido una causa que los motivara a crear una unión transitoria que desde el punto de vista del derecho tributario es un nuevo ente con capacidad contributiva y sujeto del Impuesto al Valor Agregado.

Preconizar lo contrario implica desoír la doctrina de los propios actos que pregona que nadie puede ponerse en contradicción con ellos, ejerciendo una conducta contraria a una anterior jurídicamente relevante y plenamente eficaz (conf. CSJN Fallos: 294:220; 299:373; 300:147 y 480; 305:1402; C.Fed. en lo Cont. Adm. Sala II, in re: "Rondano", sentencia del 11/5/93; "Jorge Antonio" del 10/9/96; Sala IV, in re: "Agencia Marítima Rigel S.A.", sentencia del 7/4/87; "Industrias Mancini", del 23/11/95; esta Sala, in re: "Y.P.F. c/COPYC s/ Contrato de Obra Pública", sentencia del 28/4/97).

Más aún, tal proceder (la creación de una unión transitoria de empresas) no puede luego ser negado aduciendo que las facturas emitidas por la unión transitoria de empresas no son en su nombre sino a nombre de cada una de las empresas que la conforman.

XII. Que, contrariamente a lo decidido por el Sr. Juez y a lo pretendido por la recurrente, la transferencia del crédito de la unión transitoria de empresas, por retenciones practicadas por la Dirección General Impositiva, en su carácter de agente de retención, en ocasión de pagarle las facturas emitidas por la unión transitoria de empresas, no constituyen un saldo de libre disponibilidad en cabeza de la aquí actora, sino de la ya mencionada unión transitoria de empresas, sujeto pasivo del impuesto, obviamente diferenciado de I.B.M. Argentina S.A. y de Banelco S.A.

Sobre el punto, y a fin de aclarar la situación planteada resulta ilustrativo remitirse a los términos de la Resolución del Departamento Técnico Legal de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales (ver fs. 40) donde se afirma que: "...el problema se suscita cuando se aplica el régimen de retención del Impuesto al Valor Agregado estatuido por la R.G. 3125 que genera a la UTE en forma permanente saldos a su favor. En este ámbito, la encartada no computa las retenciones sufridas, en sus declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, sino que, por el contrario, transfiere los importes retenidos a sus firmas componentes en función de la participación de los ingresos".

XIII. Que, por su artículo octavo, la Resolución General de la Dirección General Impositiva N° 3125 expresa que: "En aquellos casos en que el régimen especial de ingreso instituido por la presente resolución general genere saldo a favor del impuesto al valor agregado, el importe aludido en el párrafo anterior tendrá el carácter de ingreso directo y el saldo a favor que se determine podrá ser aplicado a las situaciones mencionadas en el segundo párrafo del art. 20, título III de la ley 23.459, art. 1° y sus modificaciones".



Sobre el punto expresa la autoridad administrativa en la Resolución ya citada: "Que el segundo párrafo del artículo 20 de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece que los saldos del impuesto a favor del Contribuyente emergentes de ingresos directos...podrán ser objeto de las compensaciones y acreditaciones previstas en los artículos 35 y 36 de la ley 11.683 (t.o. 1978 y sus modificaciones), o en su defecto, le será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros en los términos del segundo párrafo del citado artículo 36".

Por su parte, el artículo 36 de la norma citada en su texto ordenado de 1978 y sus modificaciones expresa: "Como consecuencia de la compensación prevista en el artículo anterior, o cuando compruebe la existencia de pagos o ingresos excesivos, podrá la Dirección General, de oficio o a solicitud del interesado, acreditarle el remanente respectivo, o si lo estime necesario en atención al monto y a las circunstancias, proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida, a cargo de las cuentas recaudadoras. Cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios pueden transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de un pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos...".

O dicho de otra forma, lo que la unión transitoria de empresas pudo en el caso presente frente a la retención efectuada por la Dirección General Impositiva fue, o bien pedir la devolución o bien requerir, si la normativa lo permitía, transferir esos créditos a terceros, en el caso (por ejemplo) I.B.M. Argentina S.A. y Banelco S.A., pero no comportarse como lo hizo, pretendiendo las actoras, frente al requerimiento de la Dirección General Impositiva y su correspondiente pago cuya repetición ahora se intenta, que existe doble imposición. Criterio que -por lo demás- y en forma contraria a la solución que aquí se propugna, acepta el Sr. Juez de la anterior instancia.

XIV. Que, frente a la transferencia de créditos fiscales a terceros se refiere la autoridad administrativa a la Resolución General de la Dirección General Impositiva N° 2785 que determina en su artículo 1° que: "El importe de los créditos fiscales transferidos por los titulares originarios -cedentes- a otros contribuyentes o responsables -cesionarios- podrá ser aplicado a estos últimos, con más las actualizaciones e intereses que resulten procedentes, o a la compensación de sus propias obligaciones tributarias a partir del dictado de la resolución que admita la existencia y legitimidad del importe de dichos créditos", circunstancia que obviamente no se ha dado en el caso de autos.

XV. Que, en cuanto a los saldos a favor de la unión transitoria de empresas remite la autoridad administrativa la Resolución General N° 2224.



Tal Resolución General es la norma que regula las devoluciones de pagos o ingresos en exceso a favor de contribuyentes y/o responsables y determina en su artículo primero: "las devoluciones de pagos o ingresos en exceso podrán solicitarse cuando los saldos acreedores emerjan de determinaciones de oficio, de declaraciones juradas primitivas o rectificativas, siempre que estas últimas disminuyan el saldo acreedor establecido en las primeras o que dichos saldos hayan sido considerados de libre disponibilidad o que se asimilen a tales. Asimismo, serán considerados los saldos que surjan de resoluciones administrativas o judiciales dictadas en recursos de repetición y declaraciones juradas rectificativas conformadas por esta Dirección".

Sobre el punto, si me he extendido en la transcripción del artículo primero de la norma en análisis es para determinar fehacientemente que la unión transitoria de empresas, en cuanto surge de las actuaciones administrativas y judiciales no ha requerido la devolución de los créditos que tuviera frente a la Dirección General Impositiva.

XVI. Que, por último, la autoridad administrativa se remite a la Resolución General 3851 que regula específicamente los regímenes de retención y las solicitudes de certificados de exclusión total o parcial.

En efecto, la normativa citada determina que se "...podrán solicitar certificados de exclusión total o parcial del régimen, siempre que de los elementos aportados y de la verificación que practique esta Dirección General resulte fehacientemente acreditado que por la aplicación de los precitados regímenes, se dieran en forma permanente saldos a favor de dichos responsables en el gravamen tratado" (artículo primero).

Respecto de esta afirmación no cabe sino reiterar lo expuesto en el considerando anterior en el sentido que no obra ni en los antecedentes administrativos ni en la causa judicial elementos que acrediten que la unión transitoria de empresas requirió oportunamente tal exclusión.

Por lo antes expuesto es que corresponde revocar la sentencia recurrida, con costas de ambas instancias a la actora vencida (arg. art. 68 del Código Procesal).

ASI VOTO.

El señor Juez de Cámara, doctor Luis Cesar Otero, adhiere al voto precedente.

El señor Juez de Cámara, doctor Carlos Manuel Grecco, no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).



En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede se revoca la sentencia de fs. 269/276, con costas de ambas instancias a la actora vencida (arg. art. 68 del Código Procesal).

En cuanto a la regulación de honorarios efectuada a fs. 300, habida cuenta el resultado obtenido se deja sin efecto la misma, debiendo volver los autos a la primera instancia para que se regulen nuevamente los mismos.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Fdo.: Pablo Gallegos Fedriani - Luis Cesar Otero ♠