

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

judicialmente sin haberse computado en el pertinente cálculo la incidencia del mencionado tributo.

6. Que el gravamen al Valor Agregado ha sido concebido por el legislador como un impuesto indirecto al consumo, esencialmente trasladable. Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, 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 la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (Fallos, 308 - 2153).

7. Que en el examen del caso planteado no cabe prescindir de la indicada circunstancia, toda vez que el propio texto legal, en su art. 48, impone el ajuste de los precios concertados en la medida de la incidencia fiscal que sobre ellos tengan las modificaciones del régimen de exenciones, o de las respectivas alícuotas, o bien el establecimiento de nuevos hechos imponibles. Aun cuando los honorarios regulados judicialmente no pueden asimilarse literalmente a los "precios concertados" a que se refiere la mencionada norma, ello no permite obviar la ponderación de que tal precepto revela inequívocamente que el legislador previó el funcionamiento del tributo de manera tal que su carga se traslade hacia quien ha de pagar por el bien o el servicio gravado, sin que existan elementos que autoricen a suponer que la materia bajo examen constituya una excepción a ese principio.

8. Que lo decidido por el a quo - al no admitir que el importe del Impuesto al Valor Agregado integre las costas del juicio, adicionándose a los honorarios regulados - implica desnaturalizar la aplicación del referido tributo, pues de acuerdo con el criterio en que se sustenta el pronunciamiento recurrido, la gabela incidiría directamente sobre la renta del profesional, en oposición al modo como el legislador concibió el funcionamiento del impuesto. Dicha conclusión no resulta admisible, pues, de acuerdo con lo establecido por el art. 11, ley 11683, debe atenderse al fin con el que las leyes impositivas han sido dictadas, ya que es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador. Cualquiera que sea la índole de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla (Fallos, 308215).

Por ello, se hace lugar a la queja, y se deja sin efecto la resolución recurrida. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen, a fin de que, por medio de quien corresponda, proceda a dictar un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo aquí resuelto. Agréguese la queja al principal y reintégrese el depósito de f. 1. - Antonio Boggiano. - Rodolfo C. Barra. - Carlos S. Fayt. - Augusto C. Belluscio. - Mariano A. Cavagna Martínez. - Julio S. Nazareno. - Ricardo Levene (h.). - Eduardo Moliné O'Connor.

EL IVA Y LOS HONORARIOS. ¿Quién soporta el pago del IVA que grava la prestación de servicios?

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

NELLY ALICIA TAIANA DE BRANDI (*) (52)

SUMARIO

I. El caso. II. Distintas soluciones judiciales. III. Conclusión.

I. EL CASO

Frente a la parte vencida y condenada en costas, el abogado de la contraria reclamó que se adicionara a sus honorarios el importe correspondiente al Impuesto al Valor Agregado.

II. DISTINTAS SOLUCIONES JUDICIALES

Tanto el Tribunal Fiscal, foro especializado, como la Cámara Contencioso Administrativa, Sala 2ª, en su primer pronunciamiento, desestimaron la pretensión del letrado, porque "al no existir noria legal que permita incluir el monto de tal gabela en las costas del juicio, independientemente de la naturaleza del mencionado tributo, los jueces carecen de atribuciones para acceder a lo solicitado".

Deducido recurso extraordinario, se pronuncia la tercera y última instancia judicial sobre la interpretación debida a la normativa de la ley 23349 y sus modificaciones en un enfoque armónico y finalista del ordenamiento jurídico vigente y sus principios rectores, de la que resulta la procedencia de adicionar a los honorarios el Impuesto al Valor Agregado que recae sobre aquéllos.

Vueltos los autos al tribunal de origen, este dicta pronunciamiento con fecha 9 de noviembre de 1993 haciendo lugar a la inclusión del impuesto e incremento de los honorarios a cargo del condenado en costas, y fundamenta su decisorio en: a) "de conformidad con su régimen legal el IVA es un impuesto indirecto jurídicamente trasladable y su carga debe recaer sobre el consumidor final", y b) "reviste el carácter de un gasto causado por la substanciación del proceso, razón por la cual integra el concepto de costas (art. 77 Cód. Procesal) y debe ser soportado por el condenado en costas".

A partir de la sentencia reseñada han unificado criterio al respecto todas las salas del tribunal de alzada especializado.

Con anterioridad al decisorio del máximo tribunal, con fecha 12 de mayo de 1992, la Sala 4ª en los autos "Horacio Paradela SA s/recurso de apelación "ganancias - capitales" ya había resuelto que "el condenado en costas deberá incluir en el pago del honorario debido el IVA", sentando precedente que coincide con la fundamentación expuesta por el máximo tribunal al decidir que las costas del juicio - art. 74 del Cód. Procesal - comprenden "todos los gastos causados y ocasionados por la substanciación del

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

proceso entre los que está incluido, obviamente, el Impuesto al Valor Agregado, en razón de su propio régimen". Además en una interpretación finalista de la normativa jurídica, que es a su vez la que propicia la Corte Suprema de Justicia, hace lugar a los fundamentos del peticionante en cuanto a que la inclusión del importe pretendido es el único medio de: a) asegurar "el cobro íntegro" de los honorarios, y b) proceder de conformidad a la naturaleza y régimen del gravamen, que de no agregarse "se transforma en un impuesto a la renta" del prestador.

En igual sentido decidieron con posterioridad a la sentencia que anotamos: la Sala 2ª, en autos "Scotti, Norberto Carlos y otros c/ Estado nacional s/empleo público", con fecha 29 de junio de 1993 y la Sala la, en autos "R.C. Construcciones SA s/recurso de apelación", con fecha 15 de febrero de 1994.

Más allá de los tribunales especializados y, muy anteriormente, con fecha 17 de setiembre de 1991 ya se había pronunciado con estos alcances el fuero civil en los autos "Idoyaga, Francisco s/sucesión", en los que la titular del Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil N° 5, doctora Dora Mariani Gesualdi, hace saber al obligado el pago de honorarios que "dentro del plazo ... deberá depositar asimismo la alícuota correspondiente al IVA".

El IVA es un gasto más que integra las costas de un juicio, pero no el monto de los honorarios. Es un gasto ocasionado por el servicio consumido, que no está comprendido dentro del honorario, sino que debe sumarse a él. Tratándose de un impuesto indirecto debe ser soportado por quien ocasionó el gasto al consumir el servicio; lo contrario sería desnaturalizarlo porque, en vez de gravar el consumo, incidiría en la ganancia profesional y se superpondría al impuesto a la renta, tal el argumento del apelante.

Más allá de los fundamentos que invocan el fallo que anotamos y el precedente de la Sala 4ª, la sentencia apelada y revocada seleccionó erróneamente la normativa vigente para resolver lo peticionado al hacer aplicación de la resolución general 3316. Esta última se limita a instrumentar un régimen de retención del impuesto en los pagos de honorarios gravados que se cobren por vía judicial o por medio de entidades profesionales a partir del 1° de marzo de 1991. El decisorio no invoca la ley 23349, que estructura el régimen del Impuesto al Valor Agregado, la que en su art. 9° in fine dispone que "en ningún caso el impuesto de esta ley integrará el precio neto..." y su art. 48 al prever que "en los casos de operación con precios concertados", en este caso honorarios pendientes de percepción, "a la fecha que entraran en vigencia modificaciones del régimen de exenciones o de las alícuotas a las que se liquide el gravamen, dichos precios deberán ser ajustados en la medida de la incidencia fiscal que sobre ellos tuviesen tales modificaciones". Esta es en sustancia la aguda observación que hacen Rubén A. Calvo y José M. Sferco al comentar el fallo "Paradela" (LL, t. 1992 - D, pág. 458), quienes terminan su trabajo agregando que "la cuestión... se proyecta al conjunto de profesionales argentinos... y que la tesis contraria al mismo convertiría al IVA en un impuesto desnaturalizado a las ganancias...".

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

III. CONCLUSIÓN

Si bien la sentencia del más Alto Tribunal se refiere a honorarios judiciales, corresponde proyectar sus conclusiones a los servicios profesionales del notariado, pues la gravabilidad de los mismos no deriva de tal condición, sino de la misma ley del Impuesto al Valor Agregado que a partir del 1° de diciembre de 1990 amplió la base imponible, entre otros, a los servicios profesionales que originariamente no estaban alcanzados y que nos incluye. Resulta del fallo que comentamos que el Impuesto al Valor Agregado grava los servicios. De acuerdo con la naturaleza del impuesto, quien los consume debe tributarlo, pero debe ingresarlo al fisco, una vez facturado, el profesional que lo percibe, no obstante que existan situaciones de hecho - tardanza en cobrar lo facturado - que hacen que el emisor de la factura, muchas veces, lo anticipe al Estado. Surge claro que el impuesto en cuestión no genera ganancia alguna a quien lo factura y sí dificultades de variado orden, a saber: necesidad de formalizar una declaración jurada mensual determinativa del importe total a ingresar, financiar en algunos casos el impuesto, como ya lo apunté precedentemente, dado que la obligación surge al momento de emitir la factura, que en nuestro caso es simultánea a la realización del trabajo motivo de ella y que no siempre se percibe de igual forma; presentar la declaración jurada anual, etcétera.

En el fallo que se comenta se da el caso de que quien prestó el servicio es, frente al Impuesto al Valor Agregado, responsable inscrito. Esta situación puede estar originada por dos supuestos: a) que por la naturaleza de la clientela del profesional (sociedades, empresas de alguna magnitud, etc.) éste haya optado por serlo aun sin haber superado el monto máximo de honorarios que la ley determina para quedar obligatoriamente incorporado a la categoría de responsable inscrito, o b) porque haya ocurrido esto último con prescindencia de la categoría jurídico - económica de los prestatarios que atiende. En el primero de los supuestos el impuesto, en sí, es doblemente inocuo; se factura, lo paga el consumidor, pero éste, a su vez, lo traslada si es responsable inscrito, en su operatoria comercial normal, razón por la cual no soporta un mayor costo en el rubro honorarios. Ahora bien, en el segundo supuesto, en el caso del profesional que quedó dentro del sistema por superar el monto de honorarios que la ley estipula como índice adecuado a ese efecto, existe una deformación no querida por la ley pero real: sus honorarios se encarecen con respecto al profesional no inscrito en un porcentaje equivalente a la alícuota del impuesto, lo que lo coloca en una situación de desventaja en el mercado que, si quiere evitar, termina por desnaturalizar la sustancia técnica del gravamen, convirtiéndolo en un impuesto directo a sus ganancias y víctima sujeta a una doble imposición sobre igual materia imponible.

IV. SOCIEDAD CONYUGAL. Condominio de partes indivisas gananciales. Administración. CONDOMINIO. Temporalmente indivisible. Uso