

Breves reflexiones sobre el fallo de la CSJN en la causa *Celulosa Campana SA*[1]

Por Federica Surballe

I. Introducción [\[arriba\]](#)

Dentro del variado menú que pueden ofrecer los deudores concursados a sus acreedores -a fin de reestructurar su pasivo- se encuentran las quitas concursales[2] previstas por el art. 43 de la ley de concursos y quiebras (en adelante: LCQ).

Por su parte, la Ley de Impuesto al Valor Agregado[3] (en adelante: LIVA) contempla a las quitas -sin ningún aditamento- en los arts. 11 y 12.

Por dicho motivo, resulta necesario desentrañar si el vocablo quitas de la LIVA abarca a las quitas concursales de la LCQ, o mejor dicho si las quitas concursales son incididas por el impuesto al valor agregado.

La cuestión no ha sido pacífica, existiendo infinidad de pronunciamientos y dictámenes en un sentido y en otro. Finalmente y afortunadamente, la Corte Nacional se ha expedido en un fallo reciente, zanjando y poniendo fin a las largas, acaloradas e infinitas discusiones académicas y jurisprudenciales.

A continuación, se analizarán sucintamente los antecedentes de la causa en comentario; luego se pasará revista de algunas opiniones del Fisco, de resoluciones judiciales y de la doctrina; para llegar a los fundamentos de la CSJN en la causa que se comenta; tratando de cerrar con una serie de reflexiones finales.

II. Aclaración previa [\[arriba\]](#)

A modo de aclaración previa, es necesario mencionar que tanto las opiniones desarrolladas, como los argumentos que se mencionan a lo largo de este artículo han sido resumidos y sintetizados para lograr mayor claridad expositiva. A su vez, las enumeraciones de los argumentos de la CSJN han sido colocadas por esta parte con el mismo fin y no se corresponden con el orden del pronunciamiento en comentario.

III. Algunas notas sobre la ley de impuesto al valor agregado relacionadas al tema a analizar [\[arriba\]](#)

En el IVA la base imponible está dada por el precio neto de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravadas, de acuerdo al art. 10 de la LIVA.

Con respecto al débito fiscal, el art. 11 de la LIVA establece, en su parte pertinente, que: A los importes totales de los precios netos de las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravados a que hace referencia el art. 10, imputables al período fiscal que se liquida, se aplicarán las alícuotas fijadas para las operaciones que den lugar a la liquidación que se practica. Al impuesto así obtenido se le adicionará el que resulte de aplicar a las devoluciones, rescisiones, descuentos, bonificaciones o quitas que, respecto del precio neto, se logren en dicho período, la alícuota a la que en su momento hubieran estado sujetas las respectivas operaciones. A estos efectos se presumirá, sin admitirse prueba en

contrario, que los descuentos, bonificaciones y quitas operan en forma proporcional al precio neto y al impuesto facturado... (el destacado es propio).

En lo que atañe al crédito fiscal, el art. 12 de la LIVA determina, en su parte pertinente, que: Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: ...b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza^[4], se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo "in fine" del artículo anterior... (el destacado es propio).

IV. Antecedentes de la causa [\[arriba\]](#)

La AFIP determinó de oficio la obligación de Celulosa Campana en el IVA por ciertos períodos fiscales que van del 2001 al 2002.

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la AFIP.

A su turno, la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal revocó el decisorio del TFN en razón de considerar que las quitas concursales que había logrado la actora en su concurso preventivo estaban alcanzadas por el tributo en cuestión, ya que representaban: (i) un débito fiscal del período en que el juez concursal homologó la propuesta de acuerdo preventivo y a su vez (ii) un crédito fiscal para los acreedores verificados en proporción a los precios netos gravados y al impuesto facturado.

Para así decidir, interpretó que la ley no distinguía entre las quitas comerciales y las concursales. Por lo tanto, el requisito de que la deuda debía reducirse de acuerdo a las "costumbres de plaza", en los términos del art. 12 de la ley de IVA, se consideraba cumplido con la aprobación del juez concursal.

A mayor abundamiento, la Cámara advirtió que excluir del impuesto a las quitas concursales afectaría la neutralidad del tributo. Asimismo, recordó la obligación del Fisco de controlar que los acreedores de la actora emitan las notas de crédito correspondientes, las que deberían computarse para reducir su obligación en el IVA. De no proceder de tal forma, se advirtió que el Estado se enriquecería sin causa a costa de los acreedores, ya que pagaron el tributo sobre débitos fiscales mayores que los adeudados.

Contra tal pronunciamiento, Celulosa Campana interpone recurso extraordinario, lo que motiva la sentencia del Máximo Tribunal en comentario.

V. Las opiniones del Fisco, la jurisprudencia y la doctrina anteriores al fallo en comentario [\[arriba\]](#)

Como ya se expresó, las opiniones no han sido contestes. Entre ellas, cabe mencionar:

1. Dictamen DAL AFIP-DGI 53/1999

La Dirección de Asesoría Legal aborda el tratamiento de las quitas concursales que afectan a las entidades financieras como acreedoras de prestatarios concursados o fallidos. Se concluye que resultarán aplicables las disposiciones contenidas en el art. 12 inc b) de la LIVA. Es decir que el artículo en cuestión se aplica a las quitas concursales.

2. Dictamen PTN 48/2006

El Procurador del Tesoro pone de relieve que la ley no hace distinciones entre clases de quitas y la prevalencia que en materia de interpretación de la ley tributaria debe tener el principio de legalidad.

Para computar las quitas en la base imponible del IVA las mismas deben estar de acuerdo con las costumbres de plaza y estar facturadas y contabilizadas.

En tal orden de ideas, se señaló que la intervención judicial no puede ser opuesta a las costumbres de plaza y en caso de que el juez rechazara las notas de crédito de los acreedores concursales, no se verificaría el carácter de ser conforme a las costumbres de plaza y de estar facturadas y contabilizadas.

3. Dictamen DAL 56/2006

Frente al supuesto de rechazo por parte del juez concursal de la nota de crédito emitida por el acreedor concurrente, éste no podrá computar el IVA como crédito fiscal pero eso no quiere decir que el deudor concursado no pueda computar el débito fiscal, ya que el art. 11 de LIVA no los menciona[5].

4. Meluk Import SA

La Sala A del TFN[6] resolvió que, contrariamente a lo afirmado en el dictamen DAL 53/1999 y al dictamen PTN 48/2006, las quitas obtenidas en el concurso preventivo no dan lugar a la redeterminación del precio neto de venta y a una correlativa disminución del crédito fiscal ni, por lo tanto, incrementan el débito fiscal del interesado, en razón de que el art. 12 inc. b) de la LIVA solamente prevé el cómputo de los descuentos, quitas o bonificaciones que se otorguen de acuerdo con las “costumbres de plaza”.

Se dijo remitiéndose a la causa Atelco[7] que las quitas a las que se refiere la norma impositiva pueden definirse como las reducciones de los saldos deudores voluntariamente realizadas de acuerdo a tales costumbres de plaza, fundada en la expectativa de recuperar parte del remanente y documentadas en las respectivas notas de crédito. Por su parte, las quitas concursales además de no referirse a los precios netos de venta sino a los créditos verificados, no son voluntariamente otorgadas a todos los deudores que se encuentran en situaciones semejantes, sino que constituyen el resultado forzoso de la resolución judicial que homologa el acuerdo; por lo que no dan lugar a ningún débito ni crédito fiscal distinto de los ya declarados.

La Cámara[8] revierte el fallo sosteniendo que la expresión de los arts. 10 y 12 de la LIVA, relativa a las costumbres de plaza alude específicamente a las circunstancias ordinarias, en las cuales el acreedor remite voluntariamente el pago de una parte de la deuda pero no excluye del hecho imponible a las reducciones resultantes de los acuerdos homologados en los concursos preventivos. Ello porque

la propuesta de acuerdo preventivo es formulada por el propio deudor, de manera que no es posible afirmar que no es voluntaria respecto del deudor, sino que sólo podría decirse que es involuntaria para al acreedor reticente obligado por la mayoría.

A mayor abundamiento, sostiene que el art. 5 de la LIVA prevé situaciones en las que el precio neto de ventas no es determinado voluntariamente por un acuerdo entre las partes, sino por medio de resoluciones administrativas o judiciales y no por ello deja de servir para determinar el hecho imponible.

En razón de que la reducción del crédito fiscal para el deudor supone un incremento de su débito fiscal, ello significa paralelamente una disminución del débito fiscal para sus acreedores, que han percibido un precio neto menor. Como el Fisco no puede disponer a su parecer de los créditos fiscales, tampoco puede exigir más que aquello que es efectivamente debido por la ley del impuesto. Por tanto, cuando determina el impuesto en función del nuevo y menor precio neto de las ventas, debe proceder de oficio a notificar a los acreedores que concedieron la quita a fin de que emitan las notas de crédito correspondientes y a computarles esa disminución a todos los efectos impositivos que correspondan. Si no se procediera de esta manera, se enriquecería sin causa a costa de los acreedores, que en definitiva pagaron el impuesto en virtud de débitos fiscales mayores que los que el propio Fisco alega que le son debidos[9].

5. Herramienta

La Cámara sostuvo que el vocablo quitas, al ser seguido de la frase “que respecto del precio neto se logren” no debe ser entendido como una redacción desatendida o desventurada del legislador, sino que la consecución entre ambos revela que únicamente incrementan el débito fiscal aquellos descuentos de precio logrados “respecto del precio neto” de la venta, locación o prestación de servicios gravada. Y ese precio neto se encuentra definido por el art. 10 de la LIVA como aquel 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[10].

6. Doctrina

Algunos autores entienden que las quitas concursales se encuentran incididas por el IVA y por lo tanto, constituyen un débito fiscal del período en que se homologue la propuesta concursal y -simétricamente- un crédito fiscal para los acreedores verificados en proporción a los precios netos gravados y el impuesto facturado que conformen la deuda verificada[11].

En efecto, excluir de la incidencia del IVA a las quitas concursales afecta la neutralidad del tributo, en cuanto éstas afectan el valor agregado efectivamente obtenido por cada unidad económica, aspecto que se erige como la característica distintiva del impuesto.

Oklander interpreta que las quitas obtenidas en los procesos concursales aparecen totalmente desvinculadas de la operación (comercial) en particular a la que está referido el precio o la base imponible para la determinación del débito fiscal en el IVA[12].

Las quitas a las que se refiere la ley de IVA son aquellas vinculadas a operaciones comerciales y que se originan en un acuerdo entre proveedor y cliente. De lo contrario, se estaría en presencia de deducciones por deudores incobrables (al menos parcialmente) en el IVA, lo que no resulta compatible con la mecánica de liquidación del impuesto[13].

Desde la óptica de sus efectos y desde el lado del deudor, al no generarse el débito fiscal, se evitarían los riesgos que se decreta la quiebra con motivo de tener que afrontar el pago del IVA generado por las quitas otorgadas. Desde el punto de vista del acreedor, de afrontar el pago del IVA aun sin haberlo cobrado, sumado a la imposibilidad de deducir el impuesto no cobrado, genera una importante carga financiera para las empresas. Este impuesto no estaría recayendo sobre el consumidor final, por lo que representaría un costo adicional para los proveedores/prestadores, produciéndose lo que se llama acumulación-piramidación, el que se pretende evitar[14].

VI. Los argumentos de la Corte Suprema en “Celulosa Campana SA” [\[arriba\]](#)

El decisorio emanado del tribunal cimero se apoya básicamente en tres pilares:

1. Interpretación literal de la norma: la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que se presume que sus términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos.

2. Remisión al dictamen de la Procuración: el término “quitas, que respecto del precio neto, se logren en dicho período...” no puede ser entendido como una redacción descuidada o desafortunada del legislador. La sucesión entre los términos indica que únicamente incrementan el débito fiscal aquellos descuentos o reducciones del precio logrados respecto del “precio neto” de la venta, locación o prestación gravada.

Precio neto es el que define el art. 10 de la ley de IVA, el que resulta de la factura o documento equivalente extendido por el obligado al pago del impuesto.

En tal orden de ideas, las quitas concursales son un concepto distinto del señalado. Las quitas concursales no aumentan el débito fiscal del contribuyente que las ha obtenido, pues ellas no han sido logradas respecto del precio neto de la compra, locación o prestación gravada, sino que obedecen a otra razón. Las quitas concursales se originan de los créditos verificados a aquellos proveedores que debieron presentarse en el proceso concursal para requerir el pago de los importes adeudados conforme a los arts. 32 y concordantes de la Ley N° 24.522.

3. Principio de legalidad o reserva de ley: en virtud de lo que antecede, no es válido argüir que la exclusión de las quitas concursales en el IVA afectaría la neutralidad del impuesto.

La extensión analógica de la definición taxativa de la base imponible -aun cuando afecte la neutralidad del impuesto- es inadmisibles, pues se encuentra en pugna con el principio constitucional de legalidad del tributo[15].

VII. Reflexiones finales [\[arriba\]](#)

1. La LIVA no contempla expresamente a las quitas concursales, por lo que ha sido necesario circunscribir el término genérico quitas a las quitas de “carácter comercial”, es decir, a las originadas en operaciones comerciales y pactadas libremente entre acreedores y deudores. La misma LIVA ha delimitado el alcance del término quitas, ya que sólo permite adicionar las quitas que reúnan determinadas características y no todas, a fin de no desvirtuar su sentido.
2. Las quitas de la LIVA deben cumplir con tres recaudos: (i) ceñirse a las costumbres de plaza; (ii) tener respaldo documental y (iii) estar contabilizadas.
3. Las quitas concursales no encuadran prima facie en las exigencias apuntadas supra, por lo que no parecería legítimo forzar el texto de la LIVA para hacerle decir lo que ella no dice, ni para abarcar casos no contemplados sin incurrir en el vicio de inconstitucionalidad por violación al principio de reserva de ley en materia tributaria.
4. A tal fin y para reforzar tal postura, es útil tener presente la diferencia conceptual de las quitas previstas por la LIVA y las previstas por la LCQ.
5. Es evidente que la respuesta a este tema que, venía generando controversias, dependía de quién sea el que lo examine: la AFIP venía juzgando que las quitas concursales quedarían gravadas por la LIVA y los sujetos concursales que no estarían alcanzados por el tributo.

El TFN venía acogiendo la opinión de los sujetos concursados y algunos precedentes de Cámara venían revocando las sentencias del TFN.

La sentencia de la CSJN ha venido a zanjar la cuestión, por lo que se espera que cese la inseguridad e incertidumbre que generaba esta temática.

6. Si bien la Corte Nacional se apoya en los pocos pero sólidos argumentos ensayados por la Dra. Monti en su dictamen, los desarrollos de las instancias anteriores, enriquecen el entendimiento de la cuestión en su faz práctica, por lo que es dable sumarlos a los fundamentos vertidos por el Alto Tribunal.

[1] CSJN, 03/03/2015, “Celulosa Campana SA”.

[2] Las quitas concursales consisten en reducciones de los importes de los créditos verificados dentro de un proceso específico reglado por la ley 24.522 que resultan de resoluciones tomadas en forma conjunta por la masa de acreedores, a través de un sistema de mayorías y homologadas posteriormente por el juez. Conf. TFN, sala B, 18/11/2008, “Yali SA”.

[3] Las quitas que menciona la ley de impuesto al valor agregado (en adelante: LIVA) son liberaciones parciales pactadas voluntariamente entre acreedor y deudor en el marco de una operación comercial determinada. Conf. TFN, sala B, 18/11/2008, “Yali SA”.

[4] La frase “costumbres de plaza” debe interpretarse haciendo referencia al ámbito negocial, vinculada con la obtención de precios diferenciales de acuerdo con las características del mercado de que se trate, evitando en todo caso que a

través de tales reducciones se arribe a resultados irrisorios, objeto de ardidés o engaños, resguardando las arcas fiscales como bien jurídico tutelado. Conf. TFN, sala B, 18/11/2008, “Yali SA”.

[5] Calzetta considera que el razonamiento de la Dirección de Asesoría Legal es erróneo, en atención a que: (i) todas las operaciones deben estar documentadas y contabilizadas; (ii) debe haber simetría entre el débito y el crédito fiscal; (iii) la posibilidad que el juez concursal rechace la nota de crédito parece dirigida a contemplar la situación del deudor a fin de que no se genere un pasivo con la AFIP (y no al acreedor en su relación con el Fisco); (iv) el rechazo posterior por el juez de una nota ya emitida y contabilizada ya generó crédito fiscal, por lo que el juez no podría oponerse. Entonces se generaría crédito fiscal en cabeza del acreedor pero no débito fiscal en cabeza del concursado, a causa de la oposición del juez concursal. Conf. Calzetta, Daniel A., “Quitas concursales en el impuesto al valor agregado”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), octubre 2009.

[6] TFN, sala A, 27/06/2007, “Meluk Import SA”.

[7] TFN, sala A, 08/02/2005 “Atelco SA”

[8] Conf. CNCA, sala V, 20/10/2009.

[9] En igual sentido, conf. TFN, sala B, 18/11/2008, “Yali”.

[10] CNCAF, sala III, 09/09/2014, “Herramental SA”.

[11] Entre ellos, conf. Calzetta, ob. cit.

[12] Oklander, Juan, “Quitas concursales y contractuales. Su tratamiento impositivo”, Revista Imp. LL, Buenos Aires, 1999, p. 934.

[13] Conf. Rubio, Diego E., Consecuencias tributarias de los procesos concursales”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), setiembre de 2012. Ver TFN, 28/06/1999, “Farías, Ubaldo Abel”.

[14] Conf. Rubio, ob. cit.

[15] Se citan los siguientes fallos: “Caja Nacional de Previsión para el Personal del Comercio y Actividad Civil c/ Bodega La Cena SA”; “Georgalos Hermanos SAICA”; “Hulytego SAIC”; “Fleischmann Argentina” y “Video Club Dreams c/ Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo”.