

DICTAMEN D.A.T. 31/14

Buenos Aires, 27 de octubre de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Concursos y quiebras. Impuesto al valor agregado. Créditos verificados con anterioridad a la vigencia de la ley del gravamen. Intereses accesorios no alcanzados. Principio de unicidad de la base imponible.

Sumario:

I. Se consultó el traDICTAMEN D.A.T. 31/14

Buenos Aires, 27 de octubre de 2014

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Concursos y quiebras. Impuesto al valor agregado. Créditos verificados con anterioridad a la vigencia de la ley del gravamen. Intereses accesorios no alcanzados. Principio de unicidad de la base imponible.

Sumario:

I. Se consultó el tratamiento impositivo que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a los intereses que devenguen los dividendos concursales de la quiebra de la rubrada, la cual fue declarada el 28 de diciembre de 1970.

II. Se concluyó que los intereses en consulta, al no resultar obligaciones novadas, sino ser accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra de la empresa del asunto, las cuales no fueron alcanzadas por el impuesto al valor agregado por cuanto su realización aconteció con anterioridad a que comenzara a regir dicho gravamen, tampoco se encuentran incididos por el mismo, en función del denominado “principio de unicidad” de la base imponible, normado por el art. 10, quinto párrafo de la ley del tributo.

Texto:

I. Vuelven las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., con el informe elaborado por la Dirección de ..., a raíz de la opinión previa solicitada por este servicio asesor con relación a la consulta efectuada por el síndico de la quiebra de la empresa del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, referida al tratamiento impositivo

que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a los intereses que devenguen los dividendos concursales de dicha quiebra, la cual fue declarada el 28 de diciembre de 1970.

Sobre el particular, cabe recordar que la mencionada consulta fue tramitada por esta Asesoría mediante la Actuación .../13 (DI ...) –obrante a fs. .../...–, en la cual se analizó la aplicación del “principio de unicidad” en el I.V.A. con respecto a los intereses, a la luz de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Angulo, José Pedro (TF 21995-I) c/D.G.I.” –receptada a través de la Instr. Gral. .../11 (SD.G. ...)–, así como la normativa pertinente de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras.

Luego en consecuencia, se estimó conveniente solicitar la intervención a la Dirección de ... a efectos de que se expida en el marco de su competencia sobre si los intereses a los que se refiere el segundo párrafo del art. 228 de la citada ley, es decir, los suspendidos a raíz de la declaración de quiebra, pueden reputarse accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra o bien si corresponde considerarlos como obligaciones novadas.

II. Llamada a intervenir, la citada Asesoría ... analizó la cuestión planteada mediante la Actuación .../13 (DI ...) –conformada por Nota .../13 (DI ...)–, en la cual luego de reseñar las disposiciones de los arts. 129 y 228 de la Ley 24.522, señaló que en la Actuación .../03 (DI ...) –aprobada por Nota .../03 (DI ...)–, ante la duda que genera la posible inclusión en el avenimiento de los intereses suspendidos por imperio del precitado art. 129, se sostuvo que en el marco de una quiebra, la “suspensión” del devengamiento de intereses no implica o equivale a su “extinción”.

Además agrega, que así también lo ha interpretado la doctrina (cfr., entre otros, Jorge D. Grispo, “Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras. Ley 24.522. Comentada, anotada y concordada”, T.º 4, Bs. As., 2000, Ed. Ad. Hoc, comentario del art. 129, pág. 56. Ver también, ob. cit. T.º 5, comentario al art. 228, pág. 464).

En ese entendimiento, el área legal sostuvo que “... si bien la declaración de quiebra suspende el curso de los intereses, ello no implica que se extinga su devengamiento”.

En tal sentido, destacó que “... el art. 228 antes citado, en concordancia con el art. 129, prevé que si la masa cubre el pasivo y los gastos del concurso, y además hay sobrante renace el derecho de los acreedores a percibir los intereses pactados y que se habían suspendido por la quiebra (cfr. C.N.Civ. Sala D, 6/9/73, “Supa”, LL, 154-325)”.

A mayor abundamiento, señaló que “... cuando el mentado art. 228 establece que en caso de que exista un remanente, deberá usarse para pagar los intereses suspendidos a raíz de la declaración de quiebra, dispone una condición; ésta es, que se consideren los privilegios. Resulta evidente que la norma se refiere a los privilegios de los créditos que dieron origen a esos intereses suspendidos, por lo que corresponde interpretar que sigue existiendo una

unidad entre aquel crédito y el interés que fuera suspendido en su momento, y renace con la existencia de un remanente”.

En ese orden de ideas, el área legal concluyó que “... los intereses a los que se refiere el segundo párrafo del art. 228 de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras pueden reputarse accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra, ya que no resultan obligaciones novadas”.

III. Resuelta esta cuestión preliminar, corresponde a continuación dilucidar el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los intereses en cuestión, ello, considerando el denominado “principio de unicidad” contenido en el quinto párrafo del art. 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual fue analizado en la precitada Actuación .../13 (DI ...), a la luz de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las Causas “Chryse S.A.” y “Angulo, José Pedro (TF 21995-I) c/D.G.I.” y receptada por esta Administración Federal a través de la Instr. Gral. .../11 (SD.G. ...), así como también plasmada en diversos actos de asesoramiento –Dict. D.A.T. 40/09 y 18/12 y Actuación .../11 (DI ...), entre otros–.

A tales fines, corresponde señalar que el impuesto al valor agregado fue creado por la Ley 20.631 (B.O.: 31/12/73), la cual comenzó a regir a partir del 1/1/75, en tanto que la quiebra de la empresa “Cía. ZZ S.A.” se produjo el 28/12/70, época en que la rubrada cesó completamente sus actividades, en virtud de lo cual se desprende que los créditos verificados –que son de fecha anterior a la sentencia de quiebra según lo informado por la consultante– corresponden a operaciones que no fueron oportunamente alcanzadas por el tributo.

Atento a ello, esta Asesoría concluye que los intereses por los cuales se consulta, al no resultar obligaciones novadas, sino ser accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra de la empresa del asunto, que no fueron alcanzadas por el impuesto al valor agregado por cuanto su realización aconteció con anterioridad a que comenzara a regir dicho gravamen, tampoco se encuentran incididos por el mismo, en función del denominado “principio de unicidad” de la base imponible, normado por el art. 10, quinto párrafo de la ley del tributo, al considerárselos impositivamente integrantes del precio.

Ver Consulta vinculante relacionada Nº 38/14 (SD.G.T.L.I.).

tamiento impositivo que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a los intereses que devenguen los dividendos concursales de la quiebra de la rubrada, la cual fue declarada el 28 de diciembre de 1970.

II. Se concluyó que los intereses en consulta, al no resultar obligaciones novadas, sino ser accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra de la empresa del asunto, las cuales no fueron alcanzadas por el impuesto al valor agregado por cuanto su realización aconteció con anterioridad a que comenzara a regir dicho gravamen, tampoco se

encuentran incididos por el mismo, en función del denominado “principio de unicidad” de la base imponible, normado por el art. 10, quinto párrafo de la ley del tributo.

Texto:

I. Vuelven las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., con el informe elaborado por la Dirección de ..., a raíz de la opinión previa solicitada por este servicio asesor con relación a la consulta efectuada por el síndico de la quiebra de la empresa del asunto en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.948/05, referida al tratamiento impositivo que corresponde dispensar frente al impuesto al valor agregado a los intereses que devenguen los dividendos concursales de dicha quiebra, la cual fue declarada el 28 de diciembre de 1970.

Sobre el particular, cabe recordar que la mencionada consulta fue tramitada por esta Asesoría mediante la Actuación .../13 (DI ...) –obrante a fs. .../...–, en la cual se analizó la aplicación del “principio de unicidad” en el I.V.A. con respecto a los intereses, a la luz de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Angulo, José Pedro (TF 21995-I) c/D.G.I.” –receptada a través de la Instr. Gral. .../11 (SD.G. ...)–, así como la normativa pertinente de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras.

Luego en consecuencia, se estimó conveniente solicitar la intervención a la Dirección de ... a efectos de que se expida en el marco de su competencia sobre si los intereses a los que se refiere el segundo párrafo del art. 228 de la citada ley, es decir, los suspendidos a raíz de la declaración de quiebra, pueden reputarse accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra o bien si corresponde considerarlos como obligaciones novadas.

II. Llamada a intervenir, la citada Asesoría ... analizó la cuestión planteada mediante la Actuación .../13 (DI ...) –conformada por Nota .../13 (DI ...)–, en la cual luego de reseñar las disposiciones de los arts. 129 y 228 de la Ley 24.522, señaló que en la Actuación .../03 (DI ...) –aprobada por Nota .../03 (DI ...)–, ante la duda que genera la posible inclusión en el avenimiento de los intereses suspendidos por imperio del precitado art. 129, se sostuvo que en el marco de una quiebra, la “suspensión” del devengamiento de intereses no implica o equivale a su “extinción”.

Además agrega, que así también lo ha interpretado la doctrina (cfr., entre otros, Jorge D. Grispo, “Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras. Ley 24.522. Comentada, anotada y concordada”, T.º 4, Bs. As., 2000, Ed. Ad. Hoc, comentario del art. 129, pág. 56. Ver también, ob. cit. T.º 5, comentario al art. 228, pág. 464).

En ese entendimiento, el área legal sostuvo que “... si bien la declaración de quiebra suspende el curso de los intereses, ello no implica que se extinga su devengamiento”.

En tal sentido, destacó que “... el art. 228 antes citado, en concordancia con el art. 129, prevé que si la masa cubre el pasivo y los gastos del concurso, y además hay sobrante renace el derecho de los acreedores a percibir los intereses pactados y que se habían suspendido por la quiebra (cfr. C.N.Civ. Sala D, 6/9/73, “Supa”, LL, 154-325)”.

A mayor abundamiento, señaló que "... cuando el mentado art. 228 establece que en caso de que exista un remanente, deberá usarse para pagar los intereses suspendidos a raíz de la declaración de quiebra, dispone una condición; ésta es, que se consideren los privilegios. Resulta evidente que la norma se refiere a los privilegios de los créditos que dieron origen a esos intereses suspendidos, por lo que corresponde interpretar que sigue existiendo una unidad entre aquel crédito y el interés que fuera suspendido en su momento, y renace con la existencia de un remanente".

En ese orden de ideas, el área legal concluyó que "... los intereses a los que se refiere el segundo párrafo del art. 228 de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras pueden reputarse accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra, ya que no resultan obligaciones novadas".

III. Resuelta esta cuestión preliminar, corresponde a continuación dilucidar el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los intereses en cuestión, ello, considerando el denominado "principio de unicidad" contenido en el quinto párrafo del art. 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual fue analizado en la precitada Actuación .../13 (DI ...), a la luz de la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las Causas "Chryse S.A." y "Angulo, José Pedro (TF 21995-I) c/D.G.I." y receptada por esta Administración Federal a través de la Instr. Gral. .../11 (SD.G. ...), así como también plasmada en diversos actos de asesoramiento –Dict. D.A.T. 40/09 y 18/12 y Actuación .../11 (DI ...), entre otros–.

A tales fines, corresponde señalar que el impuesto al valor agregado fue creado por la Ley 20.631 (B.O.: 31/12/73), la cual comenzó a regir a partir del 1/1/75, en tanto que la quiebra de la empresa "Cía. ZZ S.A." se produjo el 28/12/70, época en que la rubrada cesó completamente sus actividades, en virtud de lo cual se desprende que los créditos verificados –que son de fecha anterior a la sentencia de quiebra según lo informado por la consultante– corresponden a operaciones que no fueron oportunamente alcanzadas por el tributo.

Atento a ello, esta Asesoría concluye que los intereses por los cuales se consulta, al no resultar obligaciones novadas, sino ser accesorios de las operaciones originales que motivaron los créditos verificados en la quiebra de la empresa del asunto, que no fueron alcanzadas por el impuesto al valor agregado por cuanto su realización aconteció con anterioridad a que comenzara a regir dicho gravamen, tampoco se encuentran incididos por el mismo, en función del denominado "principio de unicidad" de la base imponible, normado por el art. 10, quinto párrafo de la ley del tributo, al considerárselos impositivamente integrantes del precio.

Ver Consulta vinculante relacionada Nº 38/14 (SD.G.T.L.I.).