



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado
digitalmente por
MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2023.12.13
21:54:22 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

De las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación, a las que se referirán las citas siguientes, surge que la Cámara Federal de Corrientes rechazó el recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos (seguidamente, AFIP) contra la sentencia del Juzgado Federal de Corrientes n° 2 que, al hacer lugar a la demanda interpuesta por el Consorcio Aña Cuá ART, había declarado la nulidad e inaplicabilidad de la resolución 40/21 dictada por la Dirección Regional Resistencia del organismo demandado y resuelto que el accionante "se encuentra exento del pago del impuesto sobre créditos y débitos bancarios" (fs.180).

Para así decidir, primeramente, la Cámara señaló que en el caso "existen intereses contrapuestos, por un lado la AFIP que pretende percibir por parte de Aña Cua ART el impuesto a los créditos y débitos bancarios Ley 25413 por los movimientos bancarios y por el otro la UTE Aña Cua ART que pretende se haga cumplir el Tratado Internacional Yacyretá que establece la exención impositiva, incluido dicho impuesto por ser la actora contratista principal de las obras hidroeléctricas, sujeto exento".

En tal sentido, resaltó que el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero del Tratado de Yacyretá, que fuera aprobado por la ley 20.646, establece en su art. 2° que "...estarán exentos del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, de

cualquier naturaleza, sean nacionales, provinciales o municipales, tanto en la República Argentina como en la República del Paraguay, los contratistas, subcontratistas y proveedores definidos en el artículo 1° del presente Protocolo, siempre que tales impuestos tasas o contribuciones incidan sobre las operaciones, mano de obra, servicios o elementos afectados a la ejecución de obras...". En particular, refirió que esa exención beneficia a los contratistas, subcontratistas y proveedores de la Entidad Binacional Yacyretá (en adelante, EBY) "siempre que el impuesto incida en forma directa sobre las operaciones, servicios, mano de obra o elementos afectados a la ejecución de las obras...".

Asimismo, destacó que, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 31 y 75 -inc. 22- de la Constitución Nacional, todos los tratados suscriptos con las potencias extranjeras "están por encima de las leyes". A tal punto, agregó que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, establece que los tratados internacionales obligan a sus partes desde su entrada en vigencia, que deben ser cumplidos por ellas de buena fe y que aquellas no podrán invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de sus términos (cfr. arts. 26 y 27).

En tales condiciones, toda vez que el accionante es "contratista principal" de la EBY, sostuvo que "es indiscutible que sus movimientos bancarios tienen relación directa con la realización de obras, provisión de suministros y prestación de servicios de la represa hidroeléctrica pública Yacyretá". Por tales motivos, concluyó que la dispensa prevista en el mencionado acuerdo internacional le resulta aplicable.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

-II-

Contra dicho pronunciamiento, la AFIP interpuso recurso extraordinario (fs. 181/199), concedido a fs. 230.

En su recurso, la demandada sostiene que no ha "cuestionado la jerarquía constitucional del Tratado y su Protocolo, sino que mediante un minucioso y exhaustivo análisis de las normas en juego se ha intentado demostrar la total improcedencia de la exención".

Explica que esa normativa "libera de imposición únicamente a aquellas transacciones que se vean incididas por gravámenes que, al trasladarse vía precio, representen un mayor costo para el organismo internacional".

Con respecto a ello, señala que la actora no acreditó que el pago del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios tenga una "relación directa" con los servicios de ejecución de obras que presta a la EBY, ni explicó de qué manera dicho tributo ha incidido sobre el costo de esas obras. Con relación a este punto, agrega que, por el contrario, la accionante reconoció que no lo había incluido en el precio de obra.

Por otra parte, afirma que la Cámara incurre en arbitrariedad al declarar inaplicable y nula la resolución 40/21 dictada por la Dirección Regional Reconquista de la AFIP, pues se pronunció sobre cuestiones no planteadas por las partes y desconoció las normas que rigen el procedimiento administrativo, particularmente el art. 23 de la ley 19.549, en el cual se establecen las vías procesales pertinentes para impugnar judicialmente actos administrativos.

Finalmente, cuestiona la forma en la que fueron impuestas las costas, al considerar que la complejidad de la cuestión debatida amerita que sean impuestas en el orden causado.

-III-

Pienso que un orden lógico impone examinar, en primer término, los agravios de la demandada fundados en la improcedencia de la vía escogida por el actor.

A mí modo de ver, dicho planteos remiten al estudio de cuestiones de orden procesal, las cuales quedan fuera de la órbita del recurso extraordinario, aun cuando estén regidas por normas federales sin que, en la presente causa, se dé alguno de los supuestos en que cabe hacer excepción a este principio.

Paralelamente, observo que los argumentos de orden fáctico y procesal esgrimidos por la apelante no tienen entidad suficiente para refutar los fundamentos dados por la sentencia, ni para dilatar el control de constitucionalidad que constituye la primera y principal misión del Tribunal (conf. Fallos: 318:1154; 323:2256).

En segundo orden, en lo atinente a la arbitrariedad que achaca a la sentencia, advierto que los agravios de la demandada sólo trasuntan una mera discrepancia de criterio con los fundamentos de derecho federal brindados por los jueces de la causa, los cuales, más allá de su acierto o error, excluyen el planteo que ahora formula (dictamen de este Ministerio Público *in re* "García, Ernesto c/Servicio Nacional de Sanidad Animal", al cual V.E. remite en razón de brevedad, Fallos: 327:3503 y su cita).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Por el contrario, considero que el recurso extraordinario resulta formalmente admisible en lo atinente a la cuestión federal involucrada, pues se halla en juego la inteligencia y aplicación de normas de tal carácter (Tratado de Yacyretá, aprobado por la ley 20.646, y su Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Sentado ello, corresponde recordar que en la tarea de establecer el correcto sentido de las normas de naturaleza federal referidas, la Corte no se encuentra limitada por las posiciones de las partes ni del tribunal apelado, sino que le incumbe realizar *"una declaratoria sobre el punto"* (art. 16 de la ley 48), según la inteligencia que ella les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

-IV-

Despejado lo anterior, cabe recordar que el art. XII del Tratado de Yacyretá, en lo que aquí interesa, prescribe: *"Las Altas Partes Contratantes adoptarán, en lo que respecta a la tributación, las siguientes normas: ... c) no aplicarán impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, sobre las utilidades de YACYRETÁ y sobre los pagos y remesas efectuados por ella a cualquier persona física o jurídica, siempre que los pagos de tales impuestos, tasas o contribuciones sean de responsabilidad legal de YACYRETÁ; d) no opondrán restricción alguna ni aplicarán imposición fiscal alguna al movimiento de fondos de YACYRETÁ que resultare de la ejecución*

del presente Tratado" (este subrayado, y los subsiguientes, son propios).

Asimismo, en su artículo XVIII se dispone que "Las Altas Partes Contratantes, a través de protocolos adicionales o actos unilaterales, circunscriptos a las áreas de sus respectivas soberanías, adoptarán las medidas necesarias para el cumplimiento del presente Tratado, especialmente aquéllas que tengan relación con aspectos: (...) c) fiscales y aduaneros...".

En cumplimiento de ese compromiso, ambos Estados Parte suscribieron el 15 de septiembre de 1983 el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero, que tiene por objeto "...evitar que los impuestos, derechos, tasas y contribuciones fiscales vigentes en cada uno de los Estados signatarios del Tratado de Yacyretá incidan en los costos de las obras..." (cfr. 1° considerando).

En cuanto aquí interesa, dicho Protocolo reitera en su art. 2° la exoneración del EBY de todo gravamen contemplada en el artículo XII del Tratado y, en la parte aquí pertinente, establece: "(...) También estarán exentos del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, de cualquier naturaleza, sean éstos nacionales, provinciales o municipales, tanto en la República Argentina como en la República del Paraguay, los contratistas, subcontratistas y proveedores definidos en el Artículo 1° del presente Protocolo, siempre que tales impuestos, tasas o contribuciones incidan sobre las operaciones, mano de obra, servicios o elementos afectados a la ejecución de las obras, y que la incidencia encuadre en lo establecido en el Artículo 3° de este Protocolo, todo ello de conformidad con los artículos que sigue. Tratándose de ventas, locaciones o prestaciones de servicios que resultan exentas en virtud de lo dispuesto en el párrafo precedente, quienes las realicen tendrán



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

derecho al recupero de los tributos a los consumos de etapa única o tipo valor agregados tributados en la etapa inmediata anterior a dichas ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la medida que los mismo incidan sobre ellas y que la incidencia encuadre en el Artículo 3° de presente Protocolo. Los contratistas, sub-contratistas y proveedores no estarán exentos de pago de las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados".

Asimismo, en el art. 3° de dicho Protocolo, se establece que "...se entenderá por incidencia a la traslación de aquellos impuestos que esté expresamente contemplada en la ley que los regula o que derive de la naturaleza del tributo".

-V-

Sentado ello, primeramente observo que las operaciones de la actora aquí en estudio no encuadran en la dispensa prevista en el art. XII, inc. d), del Tratado de Yacyretá, en la medida que su texto es claro en cuanto refiere que la restricción o imposición debe recaer sobre movimientos de fondos de la EBY.

En este caso, el cobro del tributo se realiza como consecuencia de los débitos y créditos de la cuenta bancaria de Aña Cuá ART y, a mi modo de ver, no es posible extender por vía interpretativa el compromiso asumido en dicho a precepto a los movimientos de fondos de todos los sujetos que tengan relaciones comerciales o institucionales con la EBY.

Pienso que tal inteligencia es la que se impone en este caso porque, cuando la letra ley es clara y no exige mayor

esfuerzo interpretativo, corresponde su directa aplicación (Fallos: 320:61; 305 y 2145; 323:1625, entre otros).

Además, advierto que una interpretación contraria, implicaría prescindir de lo dispuesto en el art. 5°, primer párrafo, del Protocolo mencionado, en cuanto establece que *"estarán exentos del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal de cualquier naturaleza, sean estos nacionales, provinciales o municipales, tanto en la República Argentina como en la República del Paraguay, los pagos, las remesas y las tomas de dinero que realice Yacyertá con cualquier persona física o jurídica, siempre que respecto de tales impuestos, tasas o contribuciones, Yacyertá revista el carácter de contribuyente de derecho"*.

-VI-

Por otra parte, tampoco considero que la actora se encuentre amparada por la exención prevista en el art. 2° del referido Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero.

En este punto, es preciso reiterar que para determinar cuándo los impuestos, tasas o contribuciones inciden sobre las operaciones, mano de obra, servicios o elementos afectados a la ejecución de las obras, el art. 3° del Protocolo Adicional establece que *"...se entenderá por incidencia a la traslación de aquellos impuestos que esté expresamente contemplada en la ley que los regula o que derive de la naturaleza del tributo"*.

En tal sentido, es necesario recordar que la ley 25.413 (texto según ley 25.453) estableció un impuesto cuya alícuota será fijada por el Poder Ejecutivo Nacional hasta un máximo del seis por mil (6%), que se aplicará sobre los créditos y débitos efectuados en cuentas -cualquiera sea su naturaleza- abiertas en



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

las entidades regidas por la Ley de Entidades Financieras (cfr. inc. a.).

Se especifica también allí que, cuando se lleven a cabo extracciones en efectivo, bajo cualquier forma, los débitos efectuados en las cuentas mencionadas en dicho inciso, estarán sujetos al doble de la tasa vigente para cada caso, sobre el monto de los mismos.

Este impuesto, según dispone la ley en estudio, se hallará a cargo de los titulares de las cuentas bancarias, y las entidades comprendidas en la Ley de Entidades Financieras actuarán como agente de percepción y liquidación.

Finalmente, se establece que el impuesto se determinará sobre el importe bruto de los débitos, créditos y operaciones gravadas, sin efectuar deducción o acrecentamiento alguno por comisiones, gastos, o conceptos similares, que se indiquen por separado en forma discriminada en los respectivos comprobantes, perfeccionándose el hecho imponible en el momento de efectuarse el débito o crédito en la respectiva cuenta.

Ahora bien, a la luz de los claros términos empleados por el art. 3° del Protocolo Adicional, advierto -por un lado-, que en el impuesto bajo examen no está "*expresamente contemplada*" su traslación. Por otra parte, tampoco encuentro entre sus disposiciones -ni ha sido señalado por la sentencia recurrida- elemento alguno que permita afirmar que la traslación del impuesto sobre los débitos y créditos "*derive de la naturaleza*" de la gabela, como lo requiere el ya citado art. 3° del Protocolo Adicional.

Dichas circunstancias, en mi parecer, sellan la suerte adversa de la pretensión actora y resultan suficientes para rechazar la aplicación de la franquicia al caso de autos.

Ello es así pues, si bien el Protocolo Adicional Fiscal y Aduanero destacó, como uno de sus objetivos, evitar que los impuestos, derechos, tasas y contribuciones incidan en los costos de las obras (cfr. 1° considerando), los arts. 2° y 3° de ese régimen limitaron la dispensa invocada por el accionante a aquellos tributos donde la traslación esté "*expresamente contemplada*" en la ley que los regula o que "*derive de la naturaleza*" del tributo, hipótesis que -como señalé- no se presentan en este caso.

En tal sentido, cabe recordar aquí, una vez más, el claro principio hermenéutico que postula que no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros). Debido a ello, las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos empleados (Fallos: 315:1256; 326:2390; 331:2550 y 343:140).

Desde esa perspectiva, extender la franquicia cuando la traslación del impuesto a los débitos y créditos no se encuentra "*expresamente contemplada*" en las normas que lo regulan ni tampoco "*deriva de la naturaleza*" del tributo, implicaría sustituir al legislador en su tarea, aspecto vedado a los tribunales (Fallos: 273:418), quienes no pueden juzgar el mero acierto o conveniencia de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, debiendo



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

limitarse a su aplicación tal como estos las concibieron
(Fallos: 277:25; 300:700).

-VII-

Finalmente, frente a la solución que aquí propicio,
estimo que el tratamiento de los restantes planteos deviene
inoficioso.

-VIII-

En virtud de lo expuesto, opino que corresponde hacer
lugar el recurso extraordinario interpuesto por la demandada,
revocar la sentencia apelada y ordenar, por quien corresponda,
que se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, de diciembre de 2023.