

OSCAR BERTELLOTTI

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La actividad profesional atinente exclusivamente a la confección de proyectos, cuando se no se realiza en "forma conjunta y complementaria con locaciones o prestaciones de servicios gravados" (art. 26, penúltimo párrafo, de la ley 20.631) no resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado, ya que no concurren en ella los presupuestos de hecho requeridos por la disposición legal para configurar *per se* un trabajo destinado a preparar, coordinar o administrar obras sobre inmuebles, dado que ella se concreta o perfecciona solamente mediante una actividad intelectual.

IMPUESTO: Interpretación de normas impositivas.

No cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para entender el derecho más allá de lo previsto por el legislador ni para imponer una obligación ya que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2°, de la Constitución Nacional).

FALLO DE LA CORTE SUPREMA

Buenos Aires, 28 de abril de 1992.

Vistos los autos: "Bertellotti, Oscar s/recurso de apelación".

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la decisión del Tribunal Fiscal que había revocado la resolución de la Dirección General Impositiva, que impugnó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los ejercicios fiscales 1977 a 1980, ambos inclusive, presentadas por el recurrente, determinó de oficio la materia imponible, y le intimó el ingreso de las diferencias liquidadas en concepto de impuesto, accesorios y multa.

2°) Que para así resolver, el tribunal *a quo* consideró que, de acuerdo a lo establecido en el art. 3, inc. d), de la ley de la materia y 21 de la planilla anexa a dicho artículo, están gravadas con el impuesto al valor agre-

gado las locaciones y prestaciones de servicios destinados a preparar o coordinar trabajos u obras sobre inmuebles, tales como las realizadas por arquitectos, ingenieros, coordinadores, proyectistas y similares.

Señaló que lo establecido por el art. 26 del texto legal y lo previsto en la partida N° 49.06 de la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera, que contempla, entre otros, a los planos de arquitectura -cuyo rubro "observaciones" estatuye sin exclusiones-, permite concluir que sólo están gravados los planos y proyectos realizados por arquitectos, cuando se relacionan con la preparación o coordinación de trabajos u obras sobre inmuebles; vinculación que no se probó en la causa, y en cuya virtud resulta susceptible incluirlos en la exención prevista en dicho artículo.

3°) Que contra dicho pronunciamiento el representante del Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario que fue concedido y es procedente, toda vez que se encuentra controvertida la inteligencia de normas de carácter federal, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que el recurrente sustenta en ellas.

4°) Que la cuestión controvertida consiste en establecer si la confección de planos -proyectos de arquitectura- se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado en el texto vigente durante los años 1977 a 1980, en razón que en la determinación efectuada la demandada, y las instancias anteriores después, reconocieron que los honorarios percibidos por el contribuyente se vinculaban exclusivamente a la "elaboración de proyectos" -fs. 26 a 37 y 83 vta. de los antecedentes administrativos agregados-.

5°) Que las normas que rigen el sub examine -art. 3°, inc. d) y punto 19 (21 en el texto de la ley 22.294) de la planilla anexa a dicho artículo, en el texto de la ley 20.631- expresan: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ...d) Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieron incluidas en los incisos precedentes" y el punto 21 de la planilla anexa señala: "Destinados a preparar, coordinar o administrar trabajos u obras sobre inmuebles, tales como los realizados por arquitectos, ingenieros, coordinadores, supervisores, proyectistas, administradores y similares".

El art. 26 del texto legado citado instituye la exención de las locaciones indicadas en el apartado c) del art. 3, que tuvieran por objeto las cosas muebles que se clasificaban en las partidas de la Nomenclatura de Bruselas -hoy Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera- que se indicaban en la planilla anexa a dicho artículo, entre las que se encontraba la 49.06 cuyo texto es: "Planos de arquitectura, de ingeniería y otros planos y dibujos industriales, comerciales y similares, obtenidos a mano o por reproducción fotográfica sobre papel sensibilizado; textos manuscritos o mecanografiados. Sin exclusiones". Dicha partida en las respectivas notas aclaratorias, especifica que "comprende planos, dibujos y croquis industriales, comerciales y similares, cuya finalidad generalmente es precisar, a los constructores o fabricantes el papel y lugar de las diversas piezas de una estructura (edificios, máquinas, etc.)..."; además, que "es preciso hacer notar que estos artículos sólo se incluyen en esta partida si constituyen originales, copias a mano...".

6º) Que la actividad desempeñada por los arquitectos y vinculada a un proyecto, cabe entenderla dentro de la realidad económica, a cuyos efectos deviene ilustrativo lo puntualizado en el art. 46 del decreto-ley 1887/55 que considera proyecto: "el conjunto de elementos gráficos y escritos que definen con precisión el carácter y finalidad de la obra y permiten ejecutarla bajo la dirección de un profesional. Comprende: 1) Planos generales, a escala conveniente, de plantas, elevaciones principales y cortes, acotados y señalados con los símbolos convencionales, de modo que puedan ser tomados como básicos para la ejecución de los planos de estructura y de instalaciones; 2) Planos de construcción y de detalles; 3) Planos de instalaciones y de estructuras con sus especificaciones y planillas correspondientes; 4) Presupuesto, pliego de condiciones, llamado a licitación y estudio de propuestas".

La prestación, si bien implica un trabajo, no altera la materia al no incidir sobre ella, toda vez que consiste en una actividad intelectual en la cual los planos constituyen meros soportes o elementos materiales complementarios que la sustentan, y que difiere de otras actividades profesionales como las de dirección de obra, obras para exposiciones, decoración exterior e interior, etc., en la medida en que éstas constituyen locaciones destinadas a preparar o coordinar trabajos u obras sobre inmuebles en general.

7°) Que, en tales condiciones, cabe concluir que la actividad profesional atinente exclusivamente a la confección de proyectos, cuando no se realiza en "forma conjunta y complementaria con locaciones o prestaciones de servicios gravados" (art. 26, penúltimo párrafo, de la ley del tributo), no resulta alcanzada por el gravamen mencionado, puesto que no concurren en ella los presupuestos de hecho requeridos por la disposición legal para configurar *per se* un trabajo destinado a preparar, coordinar o administrar obras sobre inmuebles, dado que ella se concreta o perfecciona solamente mediante una actividad intelectual.

8°) Que, por otra parte, con respecto a la interpretación del sistema normativo examinado, se sostuvo que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (Fallos: 310:290), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad (arts. 4 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional) (Fallos: 311:1642; y F.344.XXI, "Fleischmann Argentina Inc., s/recurso por retardo - impuestos internos", del 13 de junio de 1989).

9°) Que la interpretación expuesta en los considerandos precedentes, se corresponde de manera adecuada "con la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributaria" (Fallos: 253:332 y otros).

Por ello, se confirma el pronunciamiento recurrido en cuanto fue materia de recurso. Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LEVENE (H) - MARIANO AUGUSTO CAVAGNA MARTÍNEZ - RODOLFO C. BARRA - AUGUSTO CÉSAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINÉ O'CONNOR - ANTONIO BOGGIANO.
