

LOS CONCEPTOS DE “PRECIO” Y DE “PRECIO NETO GRAVADO” EN EL IVA Por Juan Oklander – Periódico Económico Tributario (Ed. La Ley) N° 450 (set.2010)

I. EL CASO “GALETTO”

Un pronunciamiento judicial muy reciente ⁽¹⁾ ha venido a representar una lección sumamente ilustrativa en lo que hace a precisar la diferencia que separa al concepto de “precio” –a secas- de la expresión “precio-neto- según el alcance y efectos que debe serle atribuida específicamente en relación con el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La sentencia nos parece particularmente interesante, no sólo por provenir de un tribunal no especializado en cuestiones tributarias, pero que hace gala de tener perfectamente clara dicha diferenciación. También porque esa “lección” tuvo como destinatario a un profesional del Derecho.

En este caso el actor pretendía, por sus labores como abogado, adicionar a los honorarios pactados con su clienta a través de un convenio caracterizado como “compromiso de pago”, el débito fiscal del IVA que el importe de los mismo generaba a su cargo. A todo esto cabe aclarar que la clienta, que revestía el carácter de “consumidor final”-, se había obligado a cancelar.

El tribunal expresó al respecto los siguientes conceptos:

... se sobreentiende que quien emite una factura a un consumidor final, en el precio ha incluido el IVA. Ello ocurre todos los días cuando, en tal carácter, compramos bienes o pagamos servicios.

Al referirse específicamente al convenio (“compromiso de pago”) agregó que “*debe entenderse que el precio total pactado incluían el IVA*”.

Con respecto a la parte del honorario ya abonado el fallo señala que

... pudo legítimamente la deudora considerar que lo pagado incluía ese impuesto, y que de igual manera debía entenderse el pago del saldo del precio.

Más aún: señaló con cierta connotación admonitoria que:

... el propio actor - profesional del derecho y responsable inscripto en el IVA - quien debía tomar las precauciones para dejar en claro que el precio pactado no incluía el impuesto, haciéndoselo saber expresamente a la contraparte, en caso de que tal hubiese sido su intención en el momento de suscribir el convenio (art. 902 C.C.).

La sentencia de la Cámara termina resolviendo confirmar el fallo de primera instancia, que ya había rechazado el reclamo formulado por el letrado, en virtud de que el *a-quo* también había entendido que el IVA correspondiente a un compromiso de pago de honorarios donde no se especificaba que el IVA debía adicionarse al importe allí fijado era improcedente. La Cámara, además, dispuso imponer las costas devengadas en ambas instancias al letrado reclamante.

II. LA SEMÁNTICA Y LA LEGISLACIÓN

El concepto de “precio”, sin ningún aditamento, forma parte del lenguaje cotidiano, en cuyo contexto su significado y alcance no difieren del que figura en la normativa jurídica.

Según el diccionario de la Real Academia, el vocablo precio (que deriva del latín *pretium*) significa en su primera acepción, “*valor pecuniario en que se estima una cosa*”, y en su quinta acepción, “*prestación consistente en numerario o en valores de inmediata o fácil realización que un contratante da o promete, por conmutación de la cosa, servicio o derecho que adquiere*”. Evidentemente, es esta última la acepción aplicable en los casos de operaciones gravadas por el IVA ya que se tratan todas ellas de actos emergentes de contratos de compraventa (o de permuta y de locación de cosas, de obras y de servicios.

contenida en el Código Civil donde se alude al mismo en la definición de los contratos.

(1) Galetto Roberto Pedro c/ Beascochea de Cancelleri María Esther CNACyC sala I Mercedes 6/7/2010.

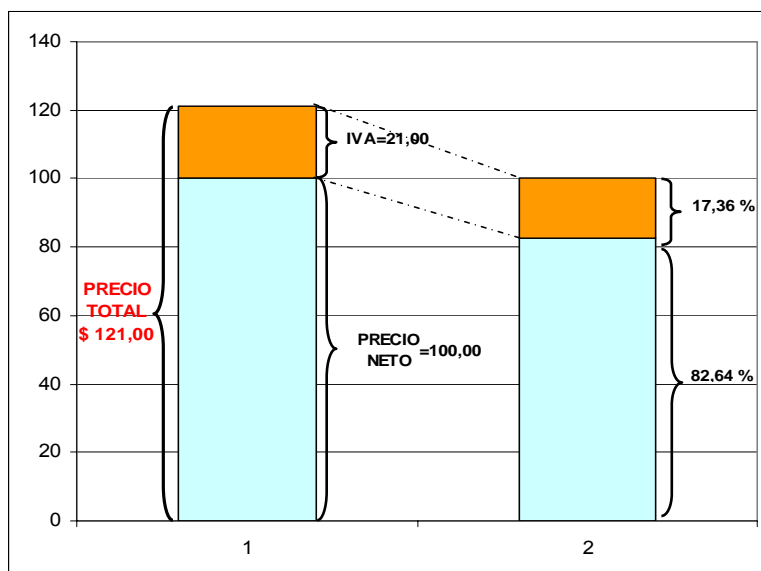
El art. 10 de la Ley del IVA se refiere a la base de cálculo del débito fiscal de cada operación utilizando las expresiones “precio neto” y “precio neto gravado”.

Por otro lado, el Decreto Reglamentario de la ley en su art. 46 aclara que la definición de precio neto contenida en la ley sólo tiene efecto a los fines de la determinación del gravamen creado por la misma.

En principio, la diferencia entre el concepto de “precio” en su acepción jurídica general, y el alcance de la definición de “precio neto” o “precio neto gravado” a los efectos del IVA, se origina en la aplicación para dicho gravamen de la técnica denominada de “impuesto por fuera”. En el texto legal, esta diferencia está plasmada en la disposición contenida en el último párrafo del mismo art. 10° donde se establece textualmente que en ningún caso el propio IVA integra el “precio neto” al que se refiere ese artículo.

De lo anterior se deduce que el “precio neto” es una parte del “precio” de las operaciones, ya que éste incluye la incidencia acumulada del IVA representada por el “débito fiscal” a cargo del vendedor, que se determina aplicando la alícuota del gravamen sobre el primero de aquellos conceptos.

Gráficamente la diferencia entre el “precio neto” y el “precio” puede representarse del siguiente modo:



El “precio neto” está representado por el sector inferior de cada una de ambas columnas, el IVA por su sector superior, y cuya altura total representa el “precio”. Puede así advertirse que en una operación alcanzada por la alícuota general del 21%:

- si se parte de un “precio neto” fijado en \$ 100.-, el “precio total” será de \$ 121.-, donde
 - ♦ el “precio neto” representa el 100% de la base de cálculo del débito fiscal, y por lo tanto
 - ♦ el “IVA” representa el 21% del importe anterior, o sea \$ 21.-
- si se parte, en cambio de un “precio” total fijado en \$ 100.-:
 - ♦ el “precio neto” representará el 82,64% del “precio” a secas, que es el total que debe pagar el comprador, y por lo tanto
 - ♦ el “IVA” representa el 17,36% del precio total, porque equivale al 21% del “precio neto” que es el importe anterior.

En el plano aritmético resulta:

- Muy sencillo calcular, a partir del dato “precio neto” ya que:
 - ♦ el IVA (débito fiscal) ó 1ª incógnita, surge de multiplicar dicho “precio neto” por la alícuota (“nominal”, en el ejemplo 21%), y
 - ♦ el “precio” total ó 2ª incógnita, surge de sumar al “precio neto” el importe del “débito fiscal”.
- Menos sencillo es calcular el “precio neto” gravado y el “débito fiscal” que vendrían a ser en ese caso las dos incógnitas, a partir de los datos conocidos, como lo serían el “precio” total (P) y la tasa nominal (t_n). Esta situación ocurre, por ejemplo si no aparece la discriminación en la factura, por tratarse de una venta a un consumidor final. En ese caso debe recurrirse a las

fórmulas siguientes que solucionan esas incógnitas en función de los datos conocidos, a saber:

- ♦ para calcular el IVA:

$$IVA = P \frac{t_n}{1 + t_n} \quad (1).$$

En el ejemplo: $IVA = \$100 \frac{0,21}{1,21} = \$100 \times 0,1736 = \$17,36$

- ♦ para calcular el "precio neto" (PNG):

$$PNG = \frac{P}{1 + t_n} \quad (2).$$

En el ejemplo: $PNG = \frac{\$ 100}{1,21} = \$ 82,64$

En el plano doctrinario son innumerables los aportes disponibles al respecto, entre los cuales nos permitimos citar a Koppmann⁽²⁾, a Sobré⁽³⁾ y a nuestros varios artículos sobre la materia⁽⁴⁾.

(2) Koppmann, Enrique V.: "La contabilización del I.V.A. y el concepto de precio neto". La Información, Ed. Cangallo, abril 1976, pág. 377 y ss., y "El concepto de precio neto para el impuesto al valor agregado, en relación con los impuestos a las ganancias y sobre los capitales". Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, diciembre 1983, pág. 1093 y ss.

(3) Ignacio Sanmartín Sobré en "El 'precio neto' fuera del IVA: Mirada retrospectiva y enfoque actual" en ElDial.com 5/11/2003.

(4) Oklander, Juan en "El I.V.A. y el alcance del concepto 'precio neto' ". La Información, Ed. Cangallo, agosto 1975, pág. 1081 y ss.; en "Precio: ¿Qué significa fuera del I.V.A.?". Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna, febrero 1978, pág. 801 y ss.; en "La base de cálculo del débito fiscal del IVA en ventas presuntamente omitidas" en colaboración con los profesores Cristóbal Cortés, Carlos Goncalves y Marcelo Gómez (36as. Jornadas Tributarias Mar del Plata 15/11/2006).