

Buenos Aires, 10 de febrero de 1998.

Vistos los autos: "Saneamiento y Urbanización S.A. (T.F. 13.263-I) c/ Dirección General Impositiva s/ apelación".

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución de la Dirección General Impositiva que determinó de oficio la obligación fiscal de la actora con respecto al impuesto al valor agregado - correspondiente a los períodos fiscales enero a noviembre de 1987- y le aplicó una multa equivalente al 70% del tributo.

El acto administrativo se fundó -en lo esencial- en la consideración de que los trabajos de transporte y disposición de residuos que realizó la empresa Saneamiento y Urbanización S.A. en virtud del contrato celebrado con el Cinturón Ecológico Area Metropolitana Sociedad del Estado (CEAM SE) -cuyo objeto consistió en la disposición final de los residuos de la Capital Federal y de la Provincia de Buenos Aires, con los que se efectuaría el "relleno sanitario" de tierras bajas- se encontraban alcanzados por el impuesto de acuerdo con el art. 3°, inc. a, de la ley 23.349.

2°) Que la cámara juzgó que en la expresión de agravios formulada ante esa alzada el Fisco Nacional no había rebatido los fundamentos que tuvo en cuenta la sentencia de la anterior instancia para excluir, como criterio interpretativo respecto del tratamiento fiscal de las prestaciones rea

-// -lizadas por la actora, el "principio de unidad", por lo que descartó -sobre la base de lo dispuesto por los arts. 265 y 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación- "la pretensión fiscal de considerar el transporte y disposición de la basura sólo como un medio para la concreción del objeto final de la locación de obra: el mejoramiento del inmueble, que por aumentar el valor del bien, quedan comprendidas dentro del concepto de 'construcción de cualquier naturaleza' a que alude el art. 3º, inc. a, de la ley del IVA" (fs. 261 vta.).

Sentado lo que antecede, precisó que la cuestión por resolver consistía en determinar si las tareas de relleno sanitario, realizadas mediante la disposición final de residuos, tenían cabida en alguno de los supuestos descriptos por la norma precedentemente citada. Puntualizó que el Tribunal Fiscal había negado tal encuadramiento con sustento en la valoración de elementos probatorios incorporados a la causa, la que no resultaba manifiestamente errónea, por lo que no cabía su revisión en esa alzada, dada la limitación establecida por el art. 86 de la ley 11.683.

3º) Que, por otra parte, consideró la cámara que el mencionado inc. a del art. 3º de la ley 23.349 empleaba la expresión "construcciones de cualquier naturaleza" para delimitar el concepto de "trabajos en general realizados... sobre inmueble ajeno" contenido en la primera parte de la norma; que al no haberse acreditado en la causa el significado o uso técnico del vocablo "construcción", era adecuado el criterio utilizado por el Tribunal Fiscal de acudir al significado que el lenguaje común acuerda a esa palabra; que la

-// -

-//- circunstancia de que la norma especifique que quedan comprendidas las "construcciones de cualquier naturaleza" no autoriza a atribuir al vocablo así calificado una amplitud tal que implique abarcar supuestos que desvirtúen el significado que corrientemente se le asigna, y que, del mismo modo, el hecho de que la ley 13.064, en la definición de obra pública, comprenda, además de las construcciones, a los servicios o trabajos, no autoriza tampoco a extender el ámbito de la norma tributaria antes citada a todos los rubros que integran la definición legal de "obra pública", en tanto no respondan al significado corriente de la voz "construcción".

4°) Que contra dicho pronunciamiento el Fisco Nacional planteó recurso ordinario de apelación (fs. 267), que fue concedido a fs. 268 y es formalmente procedente, toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte, y el monto disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo exigido por el art. 24, inc. 6°, ap. a del decreto-ley 1285/58 -modificado por la ley 21.708- y la resolución de esta Corte 1360/91. A fs. 276/283 obra el memorial de agravios, que fue contestado por la actora a fs. 286/294.

5°) Que el recurrente sostiene que la actividad de la actora, consistente en la disposición final de la basura mediante el relleno sanitario de terrenos y su recupero, constituye una obra sobre inmueble de tercero, prevista como hecho imponible por el art. 3°, inc. a, de la ley 23.349.

Alega que la mencionada parte suscribió un contra

-

//-

-//-to de locación de obra con el CEAMSE para la recuperación de tierras mediante el relleno sanitario -que constituye uno de los métodos utilizados para la disposición de la basura- y que la retribución no se limitó al pago de una tarifa por tonelada de residuos recibidos por aquélla, pues también comprendió la cesión de la propiedad de un tercio de cada módulo de tierra recuperado. Según el recurrente, la obtención del resultado previsto importa un mayor valor intrínseco de los terrenos -originariamente bajos y anegadizos- que los torna aptos para diversos destinos. Aduce que la transformación de las tierras, a través de métodos de ingeniería sanitaria, que resuelven los problemas del urbanismo y de las mayores exigencias de higiene y seguridad, constituye una obra pública, con abstracción de que se hubiesen realizado los trabajos de forestación, parquización o urbanización tenidos en mira.

Por otra parte, critica la interpretación que el a quo efectuó de la expresión "construcciones de cualquier naturaleza" -contenida en el inc. a del art. 3° de la ley 23.349- pues según su criterio no corresponde darle el sentido restringido que le asignó la sentencia en razón de que la ley "deja indeterminada la naturaleza de la construcción a que se refiere colocándola en un marco de cierta ambigüedad" (fs. 280). En tal sentido, señala que el Diccionario de la Real Academia Española, al definir la voz "construir", menciona a las obras públicas, por lo que cabe acudir a lo establecido por la ley 13.064 y el decreto 19.324/49 -que aclara los conceptos y expresiones utilizados en ese cuerpo legal- a fin de determinar su significado. Agrega que la po

-//-

R.O.
Saneamiento y Urbanización S.A. (T.F.
13.263-I) c/ Dirección General Impositiva s/ apelación.

-//sición sostenida por su parte no implica apartarse del sentido propio de las palabras ni alejarse de su acepción corriente, ya que "son todas acepciones corrientes las que contiene la definición del Diccionario de la Real Academia Española" (fs. 281).

6°) Que cabe poner de relieve, en primer término, que el recurrente no ha refutado la conclusión a que llegó la cámara con relación a la insuficiencia de los agravios vertidos ante esa alzada en punto a la cuestión a que se hizo referencia en la primera parte del considerando 2° de este pronunciamiento ni a la consecuencia que el a quo extrajo de ello. Por lo tanto, resultan inatendibles los argumentos atinentes a la pretensión fiscal que la sentencia desestimó en virtud de lo establecido por los arts. 265 y 266 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

7°) Que tampoco la Dirección General Impositiva ha rebatido lo expresado por la sentencia en el sentido de que la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación de los elementos probatorios incorporados al proceso, al no resultar manifiestamente errónea, no era revisable por el a quo en atención a la limitación que el art. 86 de la ley 11.683 establece respecto del recurso mediante el cual el organismo recaudador llevó el pleito a conocimiento y decisión de la cámara.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar -como lo puntualizó el mencionado tribunal administrativo- que si bien el pliego de condiciones, modificado según la circular n° 15

//-

-

-//- (fs. 61/66 de las actuaciones administrativas), preveía la realización de trabajos de forestación en los terrenos en los que se realizaría el relleno sanitario, en el año 1987 no se efectuaron ni facturaron trabajos de esa clase (confr. peritaje contable, punto 2° -fs. 124 vta.- e informe producido por el CEAMSE a fs. 168/169). Asimismo, es conveniente precisar que tampoco se efectuaron obras de urbanización ni parquización en tales terrenos (confr. especialmente fs. 213/214).

Por otra parte, el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta el peritaje técnico (fs. 130/133) realizado conjuntamente por los ingenieros propuestos por ambas partes, el que no mereció objeción alguna. En dicho dictamen, tras definirse al "relleno sanitario" como "un método de disposición final de basuras en el suelo sin crear molestias o peligros a la salud o seguridad pública, utilizando principios de ingeniería para confinar la basura en áreas lo más pequeñas posibles, reduciendo el volumen al mínimo factible y cubriendo con una capa de tierra al final de cada operación diaria o tal vez a intervalos más frecuentes", fueron descriptas las actividades que era necesario desarrollar a tal efecto, así como las tareas de control y mantenimiento requeridas como consecuencia del proceso de descomposición de la basura, que produce gases inflamables y ocasiona un descenso de la superficie del terreno. Finalmente, los expertos llegaron a la conclusión de que "el relleno sanitario no constituye una construcción" (respuesta tercera, fs. 132).

Asimismo, los miembros del mencionado tribunal efectuaron un reconocimiento in situ de los predios afecta

-//-

R.O.
Saneamiento y Urbanización S.A. (T.F.
13.263-I) c/ Dirección General Impositiva s/ apelación.

-//--dos al relleno sanitario, y describieron al lugar como una superficie ondulada -resultante de tal relleno- con vegetación silvestre, sin "advertir otras particularidades dignas de mención" (confr. acta obrante a fs. 214/ 214 vta.), aparte de los caminos "de tierra con tosca y piedra partida", que eran a su vez objeto de relleno, una vez cumplido el propósito de permitir el desplazamiento de los vehículos portadores de la basura. Tal descripción concuerda con lo que se observa en las fotografías tomadas en dicha oportunidad (confr. fs. 213 vta.).

Sobre la base de tales elementos de prueba, la sentencia del Tribunal Fiscal concluyó en que en el sub liteno se configura ninguno de los conceptos definidos como imponibles por el art. 3º, inc. a, de la ley 23.349.

8º) Que en lo que respecta al modo como debe interpretarse la mencionada norma -en particular la palabra "construcciones"- resulta aplicable el criterio establecido por la jurisprudencia de este Tribunal -que ha sido seguido por las sentencias de las instancias anteriores- según el cual constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429, considerando 4º y sus citas), o bien el sentido más obvio al entendimiento común (Fallos: 304:195, considerando 6º y sus citas). En orden a ello cabe poner de relieve que en el precedente citado en primer término esta Corte precisó que no obstaba a la aplicación de dicha regla hermenéutica la circunstancia de que la doctrina

//-

-

-//- especializada pudiese atribuir al concepto empleado por la ley un significado de mayor generalidad pues corresponde atender a los elementos "que se conformen a las razones que inspiraron al legislador en oportunidad de sancionar la norma y a la finalidad de su dictado...criterio que adquiere singular relevancia en los términos de la reiterada doctrina de esta Corte en materia de interpretación de normas imperativas" (fallo citado, considerando 5°).

9°) Que la circunstancia -en la que pone especial énfasis el recurrente- de que la ley mencione a las construcciones de "cualquier naturaleza", sólo determina la imposibilidad de considerar excluidas de la previsión legal a determinada clase de construcciones, pero no autoriza a asignar tal carácter a trabajos que no tienen cabida en ese concepto según el significado corriente que cabe atribuirle, aspecto en el que sobre la base de la regla hermenéutica a la que se hizo referencia y las pruebas reunidas en la causa, cabe coincidir con la conclusión a la que llegaron las sentencias de las anteriores instancias.

10) Que los argumentos fundados en la ambigüedad que en el memorial de agravios se atribuye al texto legal no son aptos para abonar la posición del ente recaudador pues -sin perjuicio de las razones expresadas- esa afirmación supone prescindir de la necesidad reiteradamente destacada por este Tribunal (Fallos: 253:332; 312:912; 315:820, entre otros) de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria.

11) Que, por lo demás, la representante de la Di

-//-

R.O.
Saneamiento y Urbanización S.A. (T.F.
13.263-I) c/ Dirección General Impositiva s/ apelación.

-//--rección General Impositiva se contradice con la posición anteriormente asumida en el proceso al pretender encontrar apoyo para el derecho de su parte en el significado que el diccionario asigna a la palabra "construir", puesto que en su alegato presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación manifestó lo siguiente: "conviene dejar bien en claro que mi mandante no sostiene que los trabajos contratados sean una construcción en el sentido estricto del vocablo y menos en el sentido semántico de la definición del diccionario de la Real Academia" (fs. 189); a lo que cabe agregar que el acto determinativo del tributo -cuya revisión constituye el objeto de esta causa (confr. Fallos: 316:1979, considerando 9° y sus citas)- no se sustentó en atribuir a las tareas efectuadas por la actora la calidad de una obra pública ni en la consideración del régimen legal de estas últimas a efectos de precisar los alcances del presupuesto de hecho definido por la ley tributaria (confr. fs. 8/17).

Por ello, se confirma el pronunciamiento apelado. Las costas de esta instancia se imponen en el orden causado en atención a las particularidades de la cuestión interpretativa planteada. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA

