

Buenos Aires, 23 de junio de 2011

Vistos los autos: "Austral Cielos del Sur S.A. (TF 16.545-I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que la Sala II 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 de la actora frente al impuesto al valor agregado, por los períodos comprendidos entre julio de 1992 y septiembre de 1994, liquidó intereses y aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

2º) Que el a quo señaló que las actuaciones se iniciaron con motivo de la inspección que llevó a cabo el organismo recaudador respecto de la actividad comercial desarrollada por la actora, a raíz de la cual observó que omitió gravar con el impuesto al valor agregado los ingresos provenientes del servicio de "Jet Paq", "comprensivos del traslado terrestre de paquetes y encomiendas, pre y post aéreo" (fs. 233 vta.), actividad que -en el concepto de la Dirección General Impositiva- resultaba alcanzada por el impuesto mencionado, específicamente por el art. 3º, inc. e, punto 20, de la ley del tributo, texto según art. 1º de la ley 23.349 y sus modificaciones, vigente para los períodos involucrados, punto 21 según el ordenamiento dispuesto por el decreto 280/97.

3º) Que al respecto la cámara precisó que la norma vigente para los períodos referidos, establecía en el punto 12 del inc. j del art. 6º que estaban exentos del impuesto al valor agregado los servicios de taxímetros, remises con chofer y todos los demás servicios de transporte de pasajeros, terrestre, acuático o aéreo, realizados en el país, y los servicios de carga que sean accesorios del de pasajeros y el de paquetes y

encomiendas que realicen los mismos vehículos afectados al servicio; en tanto que el punto 13 del referido inciso, preveía la exención del transporte internacional de pasajeros y cargas.

4º) Que sobre esa base, para pronunciarse en el sentido antes indicado, sostuvo –siguiendo el criterio de un precedente de esa sala– que no existe motivo alguno para que la exención que beneficia al servicio de transporte de paquetes y encomiendas postales que realizan los aviones que tengan por objeto principal el transporte de personas, alcance a quien es el único y exclusivo representante de Cielos del Sur (Austral Líneas Aéreas) en el rubro de cargas aéreas, pues está exento del IVA por el segundo párrafo del punto 12, inc. j, art. 6º, de la ley del tributo. En esa inteligencia, desechó el argumento del organismo recaudador –consistente en que, a la luz de lo establecido por el decreto 1920/91, la exención únicamente resulta aplicable a los servicios que se prestaban dentro de la zona primaria aduanera– porque, en su criterio, esa referencia sólo resultaba ejemplificativa de los supuestos comprendidos en la exención y no limitativa de aquéllos, máxime al no poder sostenerse la validez de una norma reglamentaria que limite los derechos reconocidos por ley. Finalmente destacó que la actividad desarrollada por la actora “interviene en el servicio de transporte de paquetes y encomiendas, con lo cual realiza una fracción del servicio exento del gravamen y por lo tanto se encuentra alcanzada por la exención” (fs. 234 vta.).

5º) Que contra tal sentencia, el organismo recaudador interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 238/238 vta.), que fue bien concedido por el a quo a fs. 240, en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 257/267 vta. y su contestación por la actora a fs. 270/270 vta.

6º) Que el recurrente aduce que la actividad de la actora sobre la que versa esta litis no se encontraba exenta del impuesto al valor agregado durante los períodos cuestionados, pues el decreto 879/92 modificó la ley de ese tributo, sustituyendo el punto 12 del inc. j de su art. 6º, en el que incorporó un segundo párrafo a tenor del cual la exención "comprende los servicios de carga, que sean accesorios del de pasajeros y el transporte de paquetes y encomiendas que realicen los mismos vehículos afectados al servicio". Al respecto pone de relieve que esa norma requiere que el transporte de paquetes y encomiendas sea realizado en los mismos vehículos que realizan el transporte de pasajeros, y que resulta evidente el incumplimiento de este requisito, pues el servicio de "jet paq" se presta por otros medios, distintos del aéreo, no es conexo con éste, ni se realiza dentro de la zona primaria aduanera. Con respecto a esto último sostiene, contrariamente a lo afirmado por la cámara, que si bien la norma reglamentaria (en alusión al decreto 1920/91) enumera a título ejemplificativo algunos servicios conexos al transporte, indica claramente que es preciso que ellos se presten dentro de la zona primaria aduanera, pues solamente bajo esa condición podrían considerarse "accesorios" al transporte que complementan. Argumenta que, de lo contrario, la franquicia tendría un carácter ilimitado, en oposición a lo establecido por el decreto 879/92.

7º) Que como surge de lo expuesto, la cuestión planteada en estos autos radica en establecer si la mencionada actividad de la actora —que comprende el "traslado terrestre de paquetes y encomiendas (pre y post aéreo)" (conf. fs. 8)— se encontraba incluida en la excepción prevista por el punto 12, inc. j art. 6º de la ley del impuesto al valor agregado durante los períodos que han sido objeto de la determinación practicada (julio de 1992 a septiembre de 1994). Al respecto, cabe señalar que hasta el mes de junio de 1992 estaba exento "...El transporte de cargas y personas" (confr. art. 6º, inc. j, pto. 12, de la ley

23.349, y sus modif., texto según ley 23.871, B.O 31/10/90). A partir de entonces -es decir, durante el lapso abarcado en la presente causa- el decreto 879/92 dispuso, en su parte pertinente -al sustituir el texto del punto 12 del inc. j del mencionado art. 6° de la ley- que la franquicia alcanzaba a: "12) Los servicios de taxímetros, remises con chofer y todos los demás servicios de transporte de pasajeros, terrestre, acuático o aéreo, realizados en el país", aclarando en su segundo párrafo que "La exención dispuesta en este punto también comprende a los servicios de carga que sean accesorios del de pasajeros y el de transporte de paquetes y encomiendas que realicen los mismos vehículos afectados al servicio".

8°) Que en tales condiciones, si bien es verdad -como lo sostiene el representante del ente recaudador en su memorial de agravios- que la actividad de la actora sobre la que versan estos autos no se encontraría alcanzada por la exención, si ésta fuese considerada en los términos del decreto 879/92 -habida cuenta de que el servicio no era realizado por los mismos vehículos afectados al transporte aéreo de pasajeros ni se limitaba al específico ámbito previsto por el reglamento tenido en cuenta por el a quo-, no es menos cierto que aquel decreto no es apto para modificar el alcance de la exención, según ésta estaba prevista en el texto legal, en razón del vicio que afecta su validez, y que fue señalado por la actora al apelar ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 22/25 vta.).

9°) Que, en efecto, cabe recordar que esta Corte ha expresado reiteradamente que los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro poder, que el legislativo, el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245 y 312:912, entre muchos otros). Asimismo, ha puntualizado que la exclusiva competencia que la Constitución Nacional asigna al Congreso en esa materia impide que una vez establecido un gravamen, los elementos sustanciales definidos por la ley puedan

ser alterados a su arbitrio por otro de los poderes del gobierno, pues de esa manera se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional –el principio de legalidad o reserva de la ley– y se la vaciaría de buena parte de su contenido útil (causa "La Bellaca", Fallos: 319:3400).

10) Que, en esa inteligencia, resulta claro que si la ley del impuesto al valor agregado eximía "el transporte de cargas y personas" –definición en la que estaba incluida la actividad de la actora examinada en el caso de autos– el Poder Ejecutivo no estaba facultado para restringir esa exención como lo hizo mediante el decreto 879/92, cuya inconstitucionalidad, por lo tanto, resulta manifiesta.

11) Que en nada altera tal conclusión la circunstancia de que en los fundamentos de tal decreto se invoquen razones de necesidad y urgencia como sustento de las medidas adoptadas, pues, como lo ha señalado la Corte en conocidos precedentes, tales razones no pueden justificar que el Poder Ejecutivo establezca cargas tributarias en abierta violación al principio de legalidad que rige en la materia, criterio que ha sido ratificado por lo establecido en el art. 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional, tras la reforma del año 1994 (conf. causas "Video Club Dreams" –Fallos: 318:1154–; "La Bellaca", ya citada y "Kupchik" –Fallos: 321:366–).

12) Que a los efectos de decidir la presente causa ninguna relevancia tiene que el decreto 879/92 haya sido ratificado por la ley 24.447 (art. 22), en tanto esta ley –que fue publicada en el Boletín Oficial del 30 de diciembre de 1994– es posterior a los períodos fiscales sobre los que versa esta causa, de manera que, aunque se entendiera que con la aludida intervención del Congreso la ley del IVA quedó válidamente integrada con las modificaciones previstas por ese decreto, resulta evidente que esa normativa no podría ser aplicada con

carácter retroactivo a hechos anteriores a ella (conf. doctrina de la causa "Kupchik.

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (según su voto)- CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI.

ES COPIA

VO-//-

-//-TO DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON  
de NOLASCO

Considerando:

Que la infrascripta concuerda con los considerandos 1º a 11 del voto de la mayoría, a los que se remite por razones de brevedad.

12) Que a los efectos de decidir la presente causa ninguna relevancia tiene que el decreto 879/92 haya sido ratificado por la ley 24.447 (art. 22), en tanto al ser esta ley —que fue publicada en el Boletín Oficial del 30 de diciembre de 1994— posterior a los períodos fiscales sobre los que versa esta causa, resulta evidente que esa normativa no podría ser aplicada con carácter retroactivo a hechos anteriores a ella (conf. doctrina de la causa "Kupchik", Fallos: 321:366).

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO.

ES COPIA

Recurso ordinario interpuesto por: **el Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por el **Dr. Néstor Armagno**, con el patrocinio letrado de la **Dra. María Gabriela Mosqueira**.

Traslado contestado por: **Austral Cielos del Sur S.A.**, representada por el **Dr. Arístides Horacio M. Corti**.

Tribunal de origen: **Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.