Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 27 de mayo de 2014.

Vistos los autos: "Shell CAPSA (TF 19.382-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP mediante resolución (DV DOGR) 195/2000 —cuya copia obra a fs. 2/16— determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto al valor agregado por el período de noviembre de 1995, liquidó intereses resarcitorios y le aplicó una multa —con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.)— por un importe equivalente al 70% del gravamen que consideró omitido.

2°) Que el organismo recaudador sostuvo, en los fundamentos de tal resolución, que el contrato celebrado entre la actora y Vintage Petroleum Argentina INC el 3 de noviembre de 1995 —por el cual la primera cedió a la segunda su participación en la concesión de la explotación del área petrolera "Meseta Espinosa Norte, CAYME y Flamenco Sur" constituía "un contrato de prestaciones atípico" (fs. 7), que si bien no estaba previsto expresamente en la Ley de IVA, se encontraba gravado —en su concepto— en virtud de lo establecido en el art. 3°, inc. e, punto 21 de dicha ley, según su normativa vigente en ese período (confr. fs. 10 y 11).

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación "confirmó parcialmente" dicha resolución "en cuanto se refiere a la transmisión de bienes muebles incluida en la cesión operada, así como los intereses resarcitorios y la multa aplicada, en la proporción respectiva" (fs. 201/201 vta.) y la revocó en lo demás por

considerar que la parte del precio convenido que retribuye la cesión de los derechos provenientes de una concesión de un área petrolera resulta excluida del gravamen.

Para decidir en el sentido indicado, sostuvo que la transmisión de los bienes muebles descriptos en los anexos A.I y A.II del contrato configura un hecho imponible autónomo —en los términos del art. 1°, inc. a, de la ley 23.349 (t.o. 1986 y modif.)— consistente en la "venta de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, efectuadas por sujetos comprendidos en el inc. a del art. 4° del citado texto legal" (fs. 200 vta.), con relación a la parte del precio que remunera los bienes de propiedad conjunta y los materiales incluidos en tales anexos.

4°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 381/387 vta.). Para así decidir consideró que aquel tribunal no modificó el hecho imponible tenido en cuenta por la AFIP, que continuó siendo el convenio de cesión del 3 de noviembre de 1995, sino que tuvo por excluido del impuesto a una parte de la transmisión que por él se efectuó en tanto que a la restante —la transferencia de bienes de propiedad conjunta y materiales inventariados— la consideró incluida en la ley del tributo. Al respecto, señaló que el art. 164 de la ley 11.683 otorga al Tribunal Fiscal de la Nación amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver con independencia de lo alegado por las partes y concluyó que no era objetable lo decidido por aquel tribunal, máxime al no haber ocasionado agravio alguno al derecho de defensa pues,

Corte Suprema de Justicia de la Nación

en su concepto, el objeto de la decisión estaba comprendido entre las cuestiones planteadas por las partes ante ese tribunal.

Sentado lo que antecede, sostuvo que la propiedad de los bienes afectados por la actora a la explotación petrolera le pertenecía a Shell y, por tanto, su cesión a Vintage importó la transferencia de su dominio.

5°) Que contra lo así decidido la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 396/396 vta.), que fue bien concedido por el a quo (fs. 427), en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 435/445 y su contestación por la AFIP a fs. 448/455 vta.

6°) Que por una parte la actora aduce que el a quo —al convalidar la sentencia del Tribunal Fiscal— ha incurrido en un evidente apartamiento del principio de congruencia, afectando la garantía del debido proceso contemplada por la Constitución Nacional en su art. 18, en tanto se ha modificado el encuadramiento del hecho imponible, al tener por configurada una venta de cosas muebles cuando en sede administrativa había sido descartado ese enfoque de la cuestión.

7°) Que en lo relativo a la aducida transgresión al principio de congruencia, el recurso se encuentra deficientemente fundado pues omite hacerse cargo de las razones dadas por la

cámara para rechazar los planteos análogos efectuados ante esa instancia, y que han sido reseñados en el primer párrafo del considerando 4° de la presente. En efecto, ningún argumento se expone en el memorial de agravios de fs. 435/445 tendiente a refutar que las amplias facultades que el art. 164 de la ley 11.683 otorga al Tribunal Fiscal de la Nación le permitía enfocar la cuestión del modo como lo hizo ni tampoco que el objeto de la decisión se encontraba comprendido entre las cuestiones que las partes plantearon ante ese tribunal

8°) Que el aspecto parcial de la cuestión de fondo sometida al conocimiento del Tribunal, consiste en dilucidar si —como lo sostuvo la cámara— la cesión del porcentaje de participación (65%) que Shell poseía en la "Propiedad Conjunta" y en los "Materiales" detallados en los anexos del contrato de cesión, queda comprendida en el hecho imponible descripto por el art. 1°, inc. a, de la ley 23.349 (t.o. 1996 y sus modificaciones).

En este sentido, cabe adelantar que los agravios contenidos en el memorial son claramente ineficaces para rebatir la argumentación central del a quo consistente en que, en el caso, los bienes que "...Shell Capsa **afectó** a la explotación petrolera no fueron transferidos en propiedad [al consorcio empresario integrado por aquella y la firma Astra] sino que siguieron perteneciendo a la aquí recurrente y, por tanto, su cesión a Vintage... sí importó la transferencia de su dominio más allá de que...[dichos bienes] continuaran afectados o no a la explotación petrolera" (ver considerando XXVI de la sentencia, a fs. 386; el resaltado pertenece al Tribunal).

En efecto, no refuta aquella aseveración la alegación de que "…la propiedad de los bienes muebles **adquiridos**…" "…por las agrupaciones de colaboración empresaria y las uniones transitorias de empresas como sujetos alcanzados con el impuesto [IVA], por obra de la ley 23.765…" corresponde a dicha clase de entes y no a los sujetos que los conforman, ni la relativa a que "…la transmisión de las participaciones en tales entes…no constituye una venta de cosa mueble, en tanto el **poseedor** de los bienes muebles, desde el punto de vista tributario es un sujeto distinto al de quien vende su participación…", argumentaciones que, además, al asentarse en premisas generales y teóricas, son inadmisibles (ver fs. 439; los resaltados pertenecen al Tribunal).

En especial, si se tiene en cuenta que si bien aquellos entes poseen en el ámbito tributario la subjetividad de derecho que la ley 23.765 les otorgó con respecto al Impuesto al Valor Agregado (ver el dictamen de la Procuración General de la Nación al que esta Corte remitió al decidir el caso C.1657.XLIV "Cerro Vanguardia S.A. c/ AFIP s/ demanda de repetición", sentencia del 8 de noviembre de 2011), las características de las obligaciones asumidas por las partes —entre otras, las relativas a las contribuciones de fondos y a los bienes que son afectados a la actividad común— son delineadas por la libre voluntad de los partícipes sin que exista una regla unívoca para todos los contratos asociativos. En este sentido, la doctrina que el apelante menciona para avalar sus expresiones nada esclarece pues no se refiere a este aspecto del debate (ver cita de fs. 439, cuarto párrafo).

A ello se suma que, si bien el apelante aduce que los bienes comprendidos en la propiedad conjunta pertenecían a la unión transitoria de empresas, ha omitido toda referencia a un aspecto peculiar de esta controversia que ha sido relatado en la sentencia (ver fs. 384 vta.), y del que el Tribunal tomó conocimiento al fallar la causa D.122.XLIII. "DGI (en autos Astra Cía. Argentina de Petróleo T.F. 1934-I)", el 27 de mayo de 2009. En efecto, nada se expresa en el memorial acerca de cuál ha sido la suerte corrida por la unión transitoria –ni sobre su incidencia en este pleito–, puesto que el día 3 de noviembre de 1995, las dos únicas integrantes de aquella unión cedieron sus respectivas participaciones (Shell se desprendió del 65%, y Astra del 35% restante) en favor de una tercera sociedad (Vintage Petroleum Argentina INC), situación que podría configurar una de las causales de disolución del agrupamiento (ver art. 375 de la ley 19.550 y cláusula 20.1., del contrato de operación conjunta agregado a fs. 390/445 del expediente AFIP, O.I. 1615/2).

9°) Que el agravio vinculado a la desestimación de los cuestionamientos formulados por la apelante a la liquidación practicada por el Fisco tampoco puede prosperar.

En efecto, tal como lo entendió el a quo, en la oportunidad en que correspondía introducir sus objeciones, la actora se limitó a sostener dogmáticamente que su contraria había computado importes correspondientes a "bienes que, sin dificultad alguna, encuadran en el concepto de 'inmuebles por accesión', según resulta del artículo 2315 del Código Civil". Nótese al respecto que en las invocadas "aclaraciones" relativas a cada uno de los "conceptos" cuestionados no se formuló consideración

Corte Suprema de Justicia de la Nación

jurídica alguna en apoyo de tal afirmación sino que únicamente se describieron dichos conceptos y, con respecto a algunos de ellos, tan sólo se señaló aquéllo que usualmente —cabe entender, según es de práctica— se realiza una vez finalizada su utilización —por ejemplo, con relación al "Tubing"—, se expresó que "tampoco es retirado del pozo cuando éste es abandonado, en virtud de que haría falta equipamiento para su elevación y desconexión" (conf. fs. 239/241).

En análogo sentido, cabe coincidir con la alzada en cuanto a que, en la parte del memorial de agravios dedicada a cuestionar el punto —aprobación de la liquidación presentada por el Fisco—, no medió crítica concreta y razonada alguna por parte de la demandante, pues allí, en efecto, se trató de la mera reiteración —nuevamente sin respaldo— de unos pocos conceptos descalificadores de la decisión atacada (conf. fs. 277/277 vta.).

En lo sustancial, la queja de la apelante ante esta Corte mantiene idénticas deficiencias. A ello cabe añadir que el intento de superarlas introduciendo en esta tercera instancia ordinaria, en apoyo de su pretensión, transcripciones de sumarios de jurisprudencia y citas de doctrina que no fueron anteriormente invocadas, por ser fruto de una reflexión tardía, no puede merecer admisión.

10) Que idéntica suerte correrá el agravio destinado a cuestionar que en las instancias anteriores se haya desestimado la subsidiaria invocación de que en el caso medió "error ex-

cusable" por parte de la apelante, como consecuencia del criterio sostenido por el organismo fiscal.

En este sentido, resulta inaceptable a esta altura que la recurrente —entre otros, invocando expresamente el Dictamen 4/2001— continúe sosteniendo que la postura adoptada por el organismo fiscal ha sido "que contratos como el celebrado por [su] mandante el 3 de noviembre de 1995 **no configuran hecho imponible alguno frente al IVA"** (conf. fs. 443, el resaltado pertenece al Tribunal), cuando, como fue destacado por la cámara: *"...como ya se dijo en el pronunciamiento impugnado, fue la propia actora quien presentó en autos el dictamen DAT n° 4/2001 en el que se arribó a la conclusión de que las cesiones de derechos a participar en la explotación de hidrocarburos concesionadas por el Estado constituyen una operación que queda fuera del ámbito del gravamen,* **sin perjuicio del tratamiento que resultare aplicable a otro tipo de transferencias o prestaciones que pudieran realizarse mediante o conjuntamente con dicha cesión cuya gravabilidad en el IVA debería analizarse en cada caso particular..."** (conf. fs. 385 vta., considerando XXV, segundo párrafo, el resaltado también pertenece a esta Corte).

Por otra parte, dicha salvedad final se reproduce prácticamente de manera textual en el último párrafo de la nota dirigida por la AFIP a "Pecom Energía S.A." que también cita la recurrente en supuesto apoyo de su posición (conf. fs. 57).

Finalmente, tampoco es cierto que la propia dependencia asesora en materia legal del Fisco haya opinado en términos categóricos que la recurrente no incurrió, en este caso, en

hecho imponible alguno. Basta para demostrarlo con remitir al siguiente pasaje del informe de fs. 252/264 que, en referencia a los "Inventarios" y, entre ellos, los de los "materiales", dice: "*...Si paralelamente, se transfiriera la titularidad, entonces se estaría ante una operación gravada, pero tales extremos fácticos importan una cuestión de hecho y prueba que este servicio jurídico no está en condiciones de evaluar con los elementos agregados y que, por lo demás, exceden su competencia específica.*" (conf. fs. 260).

11) Que, por último, a la luz de todo lo expuesto, por tratarse en el sub examine de un supuesto ajeno al contemplado en el precedente del Tribunal invocado en el punto V del memorial de agravios, el fallo apelado no es merecedor del reproche que allí se formula.

Por ello, se declara admisible el recurso ordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso ordinario interpuesto por **la actora, Shell CAPSA**, representada por el Dr. **Juan Ricardo Fröhlich, memorial fundado por Elena Irene Buz**, con el patrocinio letrado del Dr. **Juan Ricardo Fröhlich.**

Traslado contestado por **el Fisco Nacional**, representado por el Dr. **Sergio D. Cerdán,** con el patrocinio letrado de la Dra. **Silvia Josefina Pepe.**

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

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