Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 9 de septiembre de 2014.

Vistos los autos: "Metrovías S.A. (TF 24.242-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, dejó parcialmente sin efecto la resolución del organismo recaudador en cuanto determinó de oficio la obligación tributaria de Metrovías S.A. en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales comprendidos entre diciembre de 1998 y octubre de 2002, ambos inclusive. Asimismo, dejó sin efecto los intereses resarcitorios y las multas aplicadas en su totalidad, tanto respecto de los puntos en los que resultó revocada la determinación tributaria como así también por el concepto por el que prosperó el ajuste fiscal, al considerar que incluso en este último caso se había configurado un error excusable con sustento en la complejidad de la materia discutida (fs. 205/210 y 264).

2°) Que para así resolver, en lo concerniente a lo que es materia de agravios ante esta Corte, el a quo juzgó que los ingresos de Metrovías S.A. derivados de los contratos de cesión de uso de locales y espacios ubicados en las estaciones de pasajeros de trenes y subterráneos para su explotación comercial por parte de terceros se encuentran exentos del impuesto al valor agregado por aplicación del art. 7°, inc. h, punto 23 de la ley del tributo —en cuanto dicha norma establece la exención del gravamen respecto del "otorgamiento de concesiones"— en la inteligencia de que los referidos acuerdos constituyen contratos de

concesión de uso, integrados tanto por disposiciones de carácter público como de naturaleza privada que resultan encuadrables en aquella figura legal según los alcances fijados en el debate parlamentario del respectivo proyecto de ley, donde se consignó que "...el sentido de excluir a las concesiones se basa en el hecho de que, por lo general, tienen un sistema de regulaciones y contrataciones propias provenientes de un poder del Estado por el que se reglamentan los derechos de cada una de ellas..." (conf. considerandos III a XIV, fs. 205/207).

Por otra parte, en cuanto a las sumas pagadas por el Estado Nacional a Metrovías S.A. en concepto de "compensaciones" la cámara juzgó que dichos importes tampoco se encuentran alcanzados por el gravamen. Al respecto señaló que según surge del dictamen 32/2000 de la AFIP-DGI las compensaciones indemnizatorias y subsidios abonados a los entes concesionados constituyen pagos que se hallan fuera del objeto de imposición del IVA porque no son realizados a cambio de una contraprestación por parte de los sujetos que los reciben, sin perjuicio de que los referidos ingresos puedan formar parte del precio de prestaciones dadas a los usuarios. Y precisó que el concreto caso de autos tiene cabida en la situación descripta por cuanto "la actora es compensada por la demora en la realización de la Línea A de subterráneos". En esa inteligencia, reprodujo el voto en disidencia del Tribunal Fiscal según el cual "seguir la interpretación propugnada por la DGI, acarrearía el absurdo de la ocurrencia de un hecho imponible sin que medie actividad alguna, cosa que, expresamente contradice el art. 3° de la ley de IVA, que prevé que se gravan las obras, locaciones y prestaciones de servicios". Por

último señaló, con respecto a la aplicación al caso de los arts. 1° y 2° de la ley 11.683, que si bien esas normas "constituyen herramientas para evitar el abuso de las formas jurídicas" que autorizan la recalificación de los negocios jurídicos involucrados, sostuvo, sin embargo, que "en la especie, la indagación sobre la realidad económica, no puede engendrar una ficción que soslaye no sólo la verdadera esencia del negocio jurídico y el presupuesto necesario para que se configure el hecho imponible; sino antes bien, que determine por cierto, una tributación por analogía —vedada en nuestro sistema tributario—" (conf. considerandos XVII a XVIII, fs. 208/209 vta.).

Finalmente, el tribunal a quo dejó sin efecto los intereses resarcitorios y las multas aplicadas en su totalidad, tanto respecto de los puntos reseñados anteriormente, por los que resultó revocada la determinación tributaria, como así también con relación al concepto por el que en definitiva se confirmó el ajuste fiscal —y que quedó firme pues no fue objeto de recurso por la actora— referente a que las penalidades aplicadas por la empresa a sus proveedores con motivo de incumplimientos vinculados con el tiempo de ejecución de las prestaciones a ellos encomendadas constituyen, por aplicación del principio de la realidad económica (arts. 1° y 2° de la ley 11.683), descuentos obtenidos o rescisiones efectuadas por la actora alcanzados con el impuesto al valor agregado según lo establece el art. 11 de la ley del tributo (fs. 207 vta. y 208), al considerar que incluso en este último caso se había configurado un error excusable con sustento en la complejidad de la materia discutida (fs. 209 vta.).

3°) Que contra ese pronunciamiento, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario (fs. 239/258 vta.) que, al ser denegado por la cámara (fs. 274/275), dio motivo a la presentación de la queja que fue admitida por esta Corte a fs. 503. Al pronunciarse en tal oportunidad, el Tribunal, tras destacar que el a quo había omitido sustanciar el mencionado recurso, dispuso la devolución de las actuaciones a la cámara para que se cumpliera con el trámite prescripto por el art. 257 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación "y, oportunamente, por quien corresponda, se resuelva sobre su procedencia". Devueltos los autos a la alzada se corrió traslado del recurso, que fue contestado por la actora a fs. 513/519. Finalmente, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal concedió parcialmente el recurso extraordinario en lo atinente a la cuestión federal y lo denegó en cuanto a la causal de arbitrariedad alegada (fs. 546 vta. y 551).

4°) Que en su recurso, la AFIP-DGI se agravia por cuanto considera, respecto de la primera de las cuestiones reseñadas, en síntesis, que no resulta de aplicación al caso la exención prevista en el art. 7°, inc. h, pto. 23 de la ley de IVA, en la inteligencia que esa norma alude exclusivamente a las concesiones públicas, es decir a las concesiones en las que interviene un ente estatal. En tal sentido sostiene que el art. 39 del decreto reglamentario de la ley del tributo —que especifica que la norma legal solo comprende a esa clase de concesiones— no resulta inconstitucional, como sostiene la actora, sino que en cambio recoge "los parámetros expuestos en la ley…respecto a que las únicas concesiones exentas son las públicas y no las priva-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

das o las cesiones de derechos de uso de explotaciones comerciales que sí se encuentran gravadas y en las que no interviene ningún sujeto público" (fs. 250).

En cuanto a la segunda cuestión objeto de agravio, en lo que aquí interesa, aduce que la indemnización abonada a Metrovías S.A. no se encuentra al margen del objeto de imposición del tributo como sostiene el a quo. Al respecto sostiene que por aplicación de los arts. 1° y 2° de la ley 11.683 las sumas abonadas por tal concepto constituyen "un precio encubierto, puesto que los ingresos obtenidos por Metrovías S.A. en concepto de 'Modernización de la Línea A', constituyen un valor en concepto de precio que al integrar la remuneración del concesionario por la prestación del servicio concesionado, se encuentra alcanzado por el impuesto al valor agregado" (fs. 256 *in fine*).

Finalmente, aduce que el pronunciamiento es arbitrario por incongruente en cuanto —en síntesis— funda la revocación de los intereses resarcitorios y de la multa con sustento en que los contratos de cesión no se hallan alcanzados por el impuesto —sin mencionar las razones de su revocación en lo relativo a los ajustes vinculados con las penalidades aplicadas por la actora a sus proveedores ni con las sumas abonadas por el Estado Nacional en concepto de compensación—, mientras que en la parte dispositiva de la sentencia resuelve dejar sin efecto íntegramente los intereses resarcitorios y la multa aplicados sobre la totalidad de los ajustes efectuados sin proporcionar suficiente fundamentación. Sin perjuicio de ello pone de relieve que en cuanto a la revocación de las sanciones por mora y por omisión de impuesto, la cámara se aparta de lo establecido en los arts. 37 y 45 de la

ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y de la doctrina sentada por la Corte en los precedentes "Citibank" (Fallos: 323:1315) —en lo referente a la aplicación de los intereses resarcitorios— y "Morixe" (Fallos: 319:1524), en lo atinente a la existencia de error excusable (fs. 256 vta./257 vta.).

5°) Que el recurso es formalmente admisible en tanto se encuentra en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal —como lo son el art. 7°, inc. h, punto 23 de la ley de IVA y el art. 39 de su reglamento— y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que el apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48). En cambio, el Tribunal carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad de sentencias toda vez que la apelación federal fue denegada por el a quo en este aspecto y la apelante no dedujo la correspondiente queja (Fallos: 313: 1391; 317:1342; 318:141; 319:1057; 322:1231, entre otros).

6°) Que en cuanto al tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos por Metrovías derivados de los contratos de cesión de uso de locales y espacios ubicados en las estaciones de pasajeros de trenes y subterráneos para su explotación comercial por parte de terceros las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas en la causa "Metrovías S.A. (T.F. 18.429-I) c/ DGI", (Fallos: 334:1047), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

7°) Que, sin perjuicio de ello, caber recordar que en el mencionado precedente esta Corte sostuvo que los ingresos en

Corte Suprema de Justicia de la Nación

cuestión se encuentran al margen del gravamen porque el art. 3°, inc. e, apartado 21, último párrafo, de la ley del tributo alcanza con el impuesto al valor agregado a las transferencias o cesiones de uso de derechos de propiedad comercial cuando ellas son conexas o relacionadas con locaciones o prestaciones gravadas, recaudo que no se configura en el caso pues la concesión otorgada por el Estado Nacional a Metrovías —locación o prestación principal de donde surgen las cesiones de derechos en cuestión— está exenta del gravamen (confr. considerandos 12 y 13 del citado precedente).

8°) Que no obsta a tal remisión la circunstancia de que el decreto 692/98 —vigente respecto de los períodos aquí fiscalizados (confr. precedente cit., considerando 15)— declare comprendidas entre las restantes locaciones y prestaciones gravadas que menciona el art. 3°, inc. e, apartado 21, de la ley del tributo a "las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos…cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación comercial industrial o comercial…" (art. 8°, 2° párrafo), pues según doctrina de esta Corte las normas reglamentarias deben ser interpretadas conforme a los alcances de la ley reglamentada (Fallos: 315:257, considerando 6° y las citas allí consignadas), y en esa inteligencia cabe entender que cuando la disposición examinada explicita que las referidas transferencias o cesiones de uso de derechos se hallan sujetas al impuesto alude —en concordancia con la ley reglamentada— al caso en que aquéllas son conexas o se encuentran relacionadas con locaciones o prestaciones gravadas.

9°) Que también corresponde rechazar los agravios del Fisco Nacional en cuanto considera que las sumas abonadas por el Estado Nacional a Metrovías S.A. como consecuencia de los incumplimientos del primero respecto de las obras comprometidas en la concesión constituyen un "precio encubierto" a los fines del impuesto al valor agregado. En efecto, la revisión del juicio de la cámara sobre la naturaleza jurídica de los referidos pagos, en cuanto les atribuye el carácter de indemnización, remite al examen de cuestiones de hecho y prueba que, en principio, y por su naturaleza, son ajenas al ámbito del recurso extraordinario, máxime cuando, como ocurre en el caso sub examine, la apelante no ha deducido la pertinente queja por la limitación con que ha sido concedido el remedio federal (confr. considerando 5° de esta sentencia). En consecuencia, encontrándose fuera de debate el carácter indemnizatorio o compensatorio de los pagos aludidos, corresponde concluir que tales conceptos no constituyen ni integran la base imponible del gravamen a tenor de lo dispuesto en el art. 10 de la ley del tributo.

10) Que, por último, en atención a las razones precedentemente expuestas, tampoco resulta revisable ante esta instancia la decisión del a quo en cuanto revocó, con sustento en la figura del error excusable, la sanción y los intereses referidos a la confirmación del ajuste fiscal reseñado en el considerando 2° de la presente. Ello, sin perjuicio de señalar que en virtud de lo resuelto sobre el aspecto central de la controversia resultaría inoficioso un pronunciamiento respecto de la revocación de tales conceptos en cuanto se vinculan con los aspectos examinados en los considerandos 6°, 7°, 8° y 9° de esta sen-

tencia, y resulta evidente que al dejarse sin efecto la determinación tributaria con el alcance indicado, aquellos conceptos resultan improcedentes en la pertinente proporción.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, y con el alcance señalado, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser objeto de dicho recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

E. RAUL ZAFFARONI

Recurso extraordinario interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el Dr. **Lucas Sebastián Ormazábal**, con el patrocinio letrado de la Dra. **María Gabriela Mosqueira.**

Traslado contestado por **Metrovías S.A.**, representada por el Dr. **Roberto Boqué**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Susana Camila Navarrine.**

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

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**