

REPORTE JURÍDICO 1-2011

NOVEDADES DE JURISPRUDENCIA

Causa: “Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c/DGI”.

Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Fecha: 8/2/11

La semana pasada, la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió una resolución en la causa “*Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c/DGI*”, en la que con el voto unánime de sus miembros, dejó sin efecto un ajuste de AFIP-DGI, apelando a la más elemental lógica jurídica de interpretación razonable de las normas, aludiendo a que debe eliminarse el “*riesgo de un formalismo paralizante*”.

Resulta auspicioso que el año 2011, tenga inicio en la jurisprudencia del Tribunal Cimero, con un fallo como el que se reseña.

La causa había llegado a dicha instancia, luego que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocara lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación y por lo tanto dejara sin efecto la resolución por la que la AFIP determinó el IVA por los períodos comprendidos entre diciembre de 1996 y marzo de 2000.

Para así decidir, la Sala III se remitió a un precedente de otra de sus Salas (de la Sala IV), en el cual se resolviera una cuestión sustancialmente análoga entre las mismas partes, por períodos anteriores, y se concluyera que la actividad seguida por Prodecom S.A. no estaba alcanzada por el IVA.

La Cámara concluyó entonces que la actividad llevada a cabo en virtud del contrato que Prodecom S.A. había celebrado con la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, consistente en la provisión de alimentos a una serie de centros comunitarios que

le fueran asignados, constituía la propia de un *“típico contrato administrativo de suministro”*. Se puntualizó que aún cuando al establecerse el objeto de la licitación se aludió a la *“entrega de víveres en crudo”*, no podían caber dudas de que se trataba de la entrega de raciones alimentarias a centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados –que debían efectuarse a diario en horarios detallados, durante un lapso de tiempo acordado-.

Se desechó entonces la teoría del Fisco Nacional respecto de que se trataba de venta de cosas muebles gravadas con IVA (cfr. art. 1, inc. a) de la Ley del IVA) y se consideró que se trataba en cambio de la prestación de servicios de carácter asistencial (prevista en el 2º párrafo del punto 1, del inc. e) del art. 3 de la ley de IVA) que exceptúa del tributo a las prestaciones de servicios de refrigerios o comidas efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o de enseñanza –oficiales o privados- reconocidos por el Estado en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, en su caso para el alumnado.

Resulta destacable la mención que hiciera la Cámara, en cuanto a que no podía obviarse que entre los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encontraba el de abaratar el costo del servicio de comida prestado en determinadas entidades o establecimientos en atención al vínculo que los unía con sus beneficiarios, así como su situación social o de salud; y que la *“tesis propuesta por el Fisco llevaría a la inadmisibles conclusión que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados... y deberían abonarlo aquellos prestados en comedores comunitarios de las villas de emergencia y barrios carenciados, contradiciendo claramente los fines perseguidos por el legislador”*.

El Fisco en su apelación ante la Corte Nacional, aludió a que “no cabían dudas” en cuanto a la gravabilidad de la operación, teniendo en cuenta que la finalidad social a la que aludió la Cámara tiene que ver con la situación de los beneficiarios, pero no define el tipo de contrato que Prodecom S.A. había firmado con la Municipalidad de la Ciudad de

Buenos Aires. Asimismo, destacó que el contrato suscripto refería expresamente que la Municipalidad revestía el carácter de consumidor final a los efectos del IVA, y que cuando así correspondiera debía adicionarse el referido impuesto.

La Corte, previo a resolver, encuadra la discusión llevada a su instancia puntualizando dos aspectos: (i) que el Fisco Nacional abandonó su tesis originaria de considerar la actividad discutida como “venta de cosas muebles”, reconociendo ahora que se trataría de la prestación de “servicios de refrigerio o comidas”, y (ii) que por lo tanto, el cuestionamiento pasaría por el hecho que tales servicios no se prestan en los lugares especificados por el 2º párrafo del inc. e) ap. 3 de la ley del IVA¹.

Bajo dicho esquema de discusión, entiende la Corte Nacional que los agravios de la AFIP-DGI son insuficientes para desvirtuar los fundamentos de la sentencia de Cámara, en lo relativo al carácter asistencial de los servicios sobre los que versa y los propósitos tenidos en mira por el legislador, siendo que la tesis de la AFIP llevaría a la “inadmisible” conclusión, en palabras del Tribunal, de que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados, pero gravados los realizados en comedores de centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados.

Así al final, el fallo citando numerosos precedentes destaca que el criterio seguido por la Cámara, resulta acorde con la doctrina del Címero Tribunal en orden a que debe evitarse el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen el espíritu que ha inspirado la sanción de la norma, ya que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente.

Así, puntualiza que si bien no cabe prescindir de sus palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando lo requieren una interpretación

¹ “en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza –oficiales o privados reconocidos por el Estado- en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado”


razonable y sistemática, ya que el *“espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante”*.

El Máximo Tribunal, resolvió la cuestión discutida sopesando el principio de legalidad que impera en materia tributaria, para definir el alcance de un beneficio tributario –la exclusión en juego-, en el marco del principio de razonabilidad que cuenta con raigambre constitucional (art. 28 de la Constitución Nacional)².

El análisis efectuado entonces, encontró una solución del caso planteado, yendo más allá de lo que un apego estricto a la letra de la ley parecía indicar conforme la tesis fiscal. Tal como lo dijera al comienzo de este comentario, resulta un fallo auspicioso para los derechos y garantías de los contribuyentes.

Se adjunta la sentencia a continuación

Córdoba, 17 de febrero de 2011.



María Vázquez
Especialista en Derecho Tributario
Castillo y Asociados

² Resulta oportuno recordar que una de las funciones del principio de razonabilidad es la de armonizar el derecho cuya protección se reclama con otros derechos y con el bien común.

Prodecom S.A. (TF 20.862-I) c/ D.G.I. - Buenos Aires, 8 de febrero de 2011

Considerando:

1º) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó la obligación de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos comprendidos entre diciembre de 1996 y marzo de 2000.

2º) Que para decidir en el sentido indicado, el tribunal de alzada se remitió a un precedente de la Sala IV de esa cámara en el que se resolvió una cuestión sustancialmente análoga a la debatida en el sub examine, en una causa seguida entre las mismas partes (“Prodecom S.A. – TF 16.232-I c/ DGI”, fallada el 12 de septiembre de 2002), y en el que se estableció — con referencia a períodos fiscales anteriores a los cuestionados en estos autos— que la actividad desarrollada por la actora no se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado.

3º) Que en efecto, en ese precedente —cuya copia certificada obra a fs. 315/319— se llegó a la conclusión de que tal actividad, llevada a cabo en virtud del contrato que la accionante había celebrado con la entonces Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y consistente en la provisión de alimentos a una serie de centros comunitarios que le fueron asignados constituía la propia de un “típico contrato administrativo de suministro” (fs. 317). Al respecto se puntualizó que si bien al establecerse el objeto de la licitación se aludió a la “entrega de víveres en crudo”, no podían caber dudas de que se trataba de la entrega de raciones alimentarias a centros comunitarios — ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados— que debían efectuarse todos los días durante el lapso de duración del contrato y en los horarios específicamente detallados. En suma, el a quo desechó el criterio del ente recaudador —que había fundado la determinación de oficio en la inteligencia de que se trataba de la venta de cosas muebles alcanzadas por el IVA en virtud del art. 1º, inc. a, de la ley de ese tributo— y consideró, por el contrario, que se trataba de la prestación de servicios de carácter asistencial, incluida —según su criterio— en el párrafo segundo del punto 1, del inc. e, del art. 3º de la ley de IVA que exceptúa del tributo a las prestaciones de servicios de refrigerios o comidas efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o de enseñanza — oficiales o privados— reconocidos por el Estado en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso para el alumnado.

4º) Que al respecto se señaló en el precedente al que se remite la sentencia que no podía obviarse que entre los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encontraba el de abaratar el costo del servicio de comida prestado en determinadas entidades o establecimientos en atención al vínculo que los unía con sus beneficiarios, así como su situación social o de salud; y que “la tesis propuesta por el Fisco llevaría a la inadmisibles conclusión de que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados —a los que accede alumnado de alta capacidad contributiva— y deberían abonarlo aquellos prestados en los comedores comunitarios de las villas de emergencia y barrios carenciados, contradiciendo abiertamente los fines perseguidos por el legislador” (fs. 317).

5º) Que contra lo así decidido, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 327) que fue concedido por el a quo a fs. 329, y resulta formalmente admisible pues se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en la que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el establecido en el art. 24, inc. 6º, ap. a, del decreto-ley 12 85/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 359/375 y su contestación por la actora a fs. 381/401.

6º) Que en su memorial de agravios, el representante del organismo recaudador asevera que “no caben dudas” acerca de que la actividad que realiza la sociedad en cuestión se encuentra alcanzada por la ley del gravamen, en el art. 3º, inc. e, apartado 1º, primer párrafo (confr. fs. 370 vta.). Aduce que la finalidad social en la que pone el acento al a quo tiene que ver con la situación de los beneficiarios, pero no define el tipo de contrato que la actora suscribió con la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. Asimismo,

hace notar que en la cláusula sexta del convenio obrante en los antecedentes administrativos se previó que la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires revestiría la condición de consumidor final “a los efectos del impuesto al valor agregado” y que “cuando así correspondiera” el precio que se cotice debería incluir ese tributo (fs. 370 vta.).

7º) Que, al respecto cabe señalar, en primer lugar, que el explícito reconocimiento efectuado en el memorial de agravios de que la actividad de la actora tiene cabida en el art. 3º inc. e, ap. 1º, primer párrafo de la Ley del IVA, importa la admisión por parte del ente recaudador de que la actividad desarrollada por aquella consiste en la prestación de “servicios de refrigerios o comidas”, pues dicha norma se refiere a tales servicios. Cabe entender entonces —pese a ciertas contradicciones del escrito respectivo— que el Fisco ha abandonado su criterio inicial —consistente en que se trataba de la compraventa de cosas muebles— para sostener que si bien la accionante presta esa clase de servicios, no lo haría en los lugares especificados por el segundo párrafo del ap. 1º, de l inc. e, del art. 3º de la ley del tributo (“en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza —oficiales o privados reconocidos por el Estado— en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado”), como sería necesario para que estuviesen exceptuados del impuesto.

8º) Que así enfocada la cuestión, resulta claro que los agravios del ente recaudador son insuficientes para desvirtuar los fundamentos de la decisión apelada en lo relativo al carácter asistencial de la prestación de los servicios sobre los que versa la causa; a que no puede obviarse que entre los propósitos generales de orden económico, financiero y de promoción de la comunidad tenidos a la vista por el legislador se encuentra el de abaratar esos servicios; y que la tesis propuesta por la AFIP llevaría a la inadmisibles conclusión de que quedarían al margen del impuesto los servicios de comida prestados en comedores de colegios privados, pero estarían gravados los realizados en comedores de centros comunitarios ubicados en villas de emergencia y barrios carenciados.

9º) Que sin perjuicio de ello, cabe destacar que el criterio seguido por el a quo para concluir que la actividad desarrollada por la actora se encuentra comprendida en la norma que la excluye del impuesto resulta acorde con la doctrina de esta Corte en orden a que debe evitarse el excesivo rigor de los razonamientos que desnaturalicen al espíritu que ha inspirado la sanción de la norma (Fallos: 310:464; 500 y 937; 312:1484; 318:879), pues, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuanto lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 312:1614; 318:879), ya que el espíritu que la nutre ha de determinarse en procura de una aplicación racional, que elimine el riesgo de un formalismo paralizante (Fallos: 234:482; 302:1284; 326:2095, entre otros).

10) Que por último, frente a la evidente finalidad social del servicio de que se trata, y a la conclusión a que se llega en los considerandos que anteceden en lo relativo a la inteligencia de las normas respectivas, carece de relevancia a los fines de decidir la presente causa que en el contrato celebrado entre la actora y la entonces Municipalidad de Buenos Aires se haya previsto que ésta revestiría la condición de “consumidor final” a los efectos del IVA, pues no puede soslayarse que esta materia se encuentra regida por el principio de reserva de la ley.

Por ello, se confirma la sentencia apelada, con costas.

Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.
ES COPIA

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP – DGI)**, representado por la **Dra. María Sofía Presti**. Traslado contestado por **Prodecom S.A.**, representado por **Gerardo Agustín Friedmann**, con el patrocinio del **Dr. Francisco Canese Méndez**.

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**. Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.