

Corte Suprema de Justicia de la Nación



Buenos Aires, 31 de octubre de 2017.

Vistos los autos: "Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. (TF 24.929-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que la AFIP-DGI, mediante resoluciones del 23 de diciembre de 2004 y 4 de agosto de 2005, determinó de oficio las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/98 a 02/01 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, respectivamente. En ambos casos liquidó intereses y suspendió la tramitación de sendos sumarios -instruidos de conformidad con lo establecido por los arts. 70 y 71 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.)-, de acuerdo con lo prescripto por el art. 20 de la ley 24.769 (confr. fs. 8/35 y 178/203).

2°) Que según surge de los fundamentos de tales resoluciones, la posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que, por aplicación del principio de la realidad económica (confr. art. 2° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones), el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 entre la Provincia de Mendoza y la sociedad Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A. -CEMPPSA-, empresa adjudicataria de la concesión para la construcción y explotación energética del aprovechamiento integral del río Mendoza denominado Proyecto Potrerillos, constituía un contrato de concesión de obra pública. En esa inteligencia sostuvo que no correspondía considerar a la Provincia de Mendoza como accionista de CEMPPSA y, en consecuencia, entendió que los aportes de fondos realizados por la pro-

vincia mediante la suscripción e integración de acciones emitidas por la sociedad constituyó el pago que aquella, en su carácter de concedente del servicio adjudicado, efectuó a la mencionada empresa por la realización de las obras encomendadas. Sobre la base de tal razonamiento, concluyó que los aportes realizados por la Provincia de Mendoza se encontraban alcanzados con el IVA por resultar la contraprestación de una concesión de explotación en los términos del art. 23 de la ley del tributo (confr. res. del 23 de diciembre de 2004, fs. 8/35).

En lo atinente al impuesto a las ganancias, tuvo por configurado el supuesto de construcción sobre inmueble ajeno, contemplado por el art. 74 de la ley del tributo. Por lo tanto, consideró que los ingresos obtenidos por CEMPPSA durante el período fiscal 1999 con motivo de la suscripción de acciones por parte del gobierno de Mendoza se encontraban alcanzados con el mencionado gravamen. Por otra parte, impugnó la deducción de la amortización de las centrales hidroeléctricas que la actora computó en el período fiscal 1999 en razón de que el contribuyente no había incurrido en un costo para obtener la adjudicación del servicio concesionado. También rechazó el argumento de la actora, consistente en considerar que los aportes dinerarios efectuados por la Provincia de Mendoza se hallaban alcanzados por la exención de los impuestos a las ganancias y al valor agregado prevista en el decreto 642/97 (confr. resolución del 4 de agosto de 2005, fs. 178/203).

3°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó los mencionados actos administrativos (fs. 446/453 vta.). Para pronunciarse en el sentido indicado sostuvo, en síntesis, que para

Corte Suprema de Justicia de la Nación



la aplicación del principio de la realidad económica (art. 2° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones) debe determinarse si en el caso concreto las formas jurídicas utilizadas no son manifiestamente las que el derecho privado ofrece y autoriza para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva del contribuyente, pues, como principio, debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, de las que solo corresponde apartarse, excepcionalmente, cuando aquellas son "radicalmente inapropiadas" para reflejar la realidad económica, pues, de lo contrario, podría afectarse el principio de reserva o legalidad con serio menoscabo de la seguridad jurídica (confr. considerandos II y III, fs. 450 vta./451 vta.).

En esa inteligencia, y tras examinar la operación cuestionada por el ente recaudador, afirmó que este "basó su postura en una serie de presunciones que de ser admitidas sin más por este Tribunal significaría otorgarle a dicho organismo el privilegio de alegar una simple sospecha acerca de la existencia de fraude para que el peso de la prueba en contrario recayera sobre los interesados" (fs. 453). En ese orden de ideas puso de relieve que la AFIP no acreditó que "los aportes de capital realizados por la Provincia de Mendoza sean un pago por las obras realizadas por la propia empresa, circunstancia ésta que se le imponía a fin de probar la '*causa simulandi*' y que no surge de las pruebas pericial y económica rendidas en autos" (fs. 453), pues -reiteró- solo es admisible privar de relevancia a una determinada instrumentación si se demuestra que esta no refleja la realidad económica.

A ello agregó que los argumentos del Fisco Nacional importan poner en duda la legalidad de los actos emitidos por la Legislatura de la Provincia de Mendoza y por el Poder Ejecutivo de dicha provincia, toda vez que el "Acuerdo para el Aprovechamiento Integral del Río Mendoza - Proyecto Potrerillos" fue ratificado por un decreto y luego por una ley provincial donde se plasmó la incorporación de la provincia como accionista clase "A" de CEMPPSA.

Por otra parte, el Tribunal Fiscal consideró que no correspondía negar a la Provincia de Mendoza el carácter de accionista de CEMPPSA con sustento en que sus acciones no generaban dividendos para el Estado provincial. Al respecto afirmó que según el estatuto social de CEMPPSA tanto el Estado provincial como los socios privados José Cartellone Construcciones Civiles S.A. e Industrias Metalúrgicas Pescarmona SAICyF tenían participación en los beneficios y en las pérdidas de la sociedad según la proporción de sus respectivas inversiones accionarias. Y añadió que del formulario de oferta presentado el 5 de septiembre de 1995 por CEMPPSA en la licitación, surgía que el Estado provincial tenía una participación del 60,74% en los resultados de la sociedad, mientras que los socios privados tenían asignada una participación del 39,26% en las ganancias y en las pérdidas (confr. especialmente considerandos VI y VII, fs. 453/453 vta.).

4°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación (confr. fs. 544/546 vta. y 550). Para así decidir, tras señalar que el principio de la realidad económica constituye una pauta interpretativa de

Corte Suprema de Justicia de la Nación



excepción, sostuvo que el recurso interpuesto por la AFIP ante esa alzada no se hacía cargo de los argumentos expuestos en la sentencia del Tribunal Fiscal, y se limitaba a insistir en la postura en que se fundaron las resoluciones revocadas por ese fallo. En particular, destacó que la representación fiscal no lograba desvirtuar el hecho de que para acceder a su pretensión deberían desconocerse las leyes y decretos que regulan la incorporación de la Provincia de Mendoza como accionista a la sociedad adjudicataria, y que tampoco se impugnaba ni planteaba la inconstitucionalidad de tales disposiciones.

5°) Que contra tal pronunciamiento, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 556/556 vta.), que fue concedido a fs. 575. El memorial de agravios obra a fs. 583/596 vta. y su contestación por la actora a fs. 599/636.

Cabe señalar que al expedirse en la causa CSJ 494/2013 (49-A)/CS1 "Anadon, Tomás Salvador c/ Comisión Nacional de Comunicaciones s/ despido", del 20 de agosto de 2015 (Fallos: 338:724), esta Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 24, inciso 6°, apartado a, del decreto-ley 1285/58, que instituyó la "apelación ordinaria de las sentencias definitivas de las cámaras nacionales de apelaciones" para los supuestos allí individualizados. En su pronunciamiento el Tribunal aclaró que las causas en las que hubiera sido notificada la sentencia de cámara con anterioridad a que aquel quedase firme continuarían con su tramitación, con arreglo a la norma declarada inconstitucional. Dado que esta última situación es la que se presenta en el *sub lite* corresponde examinar las condiciones de admisibilidad de la apelación interpuesta a la luz de la referida normati-

va y de conformidad con los criterios interpretativos que fueron elaborados por esta Corte a su respecto.

En tal contexto, el recurso planteado es formalmente admisible puesto que 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 previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) Que como surge de lo expuesto en los anteriores considerandos, el punto central de la controversia reside en establecer si —por aplicación del principio de la realidad económica— el organismo recaudador pudo válidamente desconocer el vínculo societario entre la Provincia de Mendoza y los accionistas privados de CEMPPSA —resultante del contrato suscripto entre las partes el 4 de diciembre de 1997, ratificado por el decreto 1942/97 del Poder Ejecutivo de la provincia y luego aprobado por la ley 6560 de dicho Estado provincial— y recalificar la naturaleza de ese negocio jurídico considerándolo, desde el punto de vista tributario, exclusivamente como un contrato de concesión de obra pública.

Como se puso de relieve en el considerando 3° de este pronunciamiento, el Tribunal Fiscal negó que en el caso en examen se presentara una situación excepcional en la que el organismo recaudador pudiera proceder de ese modo. A juicio de esta Corte, es correcta la conclusión a la que llegó la cámara, en cuanto juzgó que la AFIP no había expuesto ante esa alzada razones de peso que desvirtuaran los argumentos desarrollados por

Corte Suprema de Justicia de la Nación



aquel tribunal para fundar su decisión. Y tampoco en el memorial de agravios de fs. 583/596 vta. la representación del mencionado organismo desarrolla razones que lleven a modificar la decisión del pleito en el aspecto examinado.

7°) Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica —expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)— faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar “la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” (art. 2° cit., *in fine*), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares”, como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812).

8°) Que, además, aunque la determinación de oficio involucrada en el *sub examine* se refiere a la sociedad “Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A.”, no puede pasarse por alto la circunstancia de que ese acto administrativo implica —tal y como lo pusieron de manifiesto tanto el Tribunal Fiscal como la cámara— desconocer el citado convenio del 4 de

diciembre de 1997 —por el que se incorporó la Provincia de Mendoza como accionista de CEMPPSA— aprobado por un decreto y una ley provincial. No se trata entonces de objetar formas o estructuras asignadas por particulares a un acto o negocio jurídico, sino de privar sin más de la presunción de legitimidad a un acuerdo aprobado por normas de derecho local.

Si bien es cierto que la vinculación jurídica entre la provincia y el ente recaudador, existente en el caso en los términos expuestos, debe regirse por la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), también lo es que, cuando se trata de aplicar sus cláusulas de forma tal que se afecte a sujetos de derecho público con personalidad constitucional específica, el órgano recaudador debe extremar el escrutinio jurídico a fin de compatibilizar su potestad tributaria con las normas de derecho público provincial que pudieran incidir sobre los tipos y calificaciones fiscales, preservando el equilibrio del sistema federal y su distribución de poderes, cuya trascendencia y respeto ha destacado reiteradamente esta Corte (arg. Fallos: 307:1154).

9°) Que, del mismo modo, no puede dejar de considerarse que en el caso en examen el negocio jurídico involucra a un ente público que, aun cuando actúe ocasionalmente bajo formas de derecho privado persigue, por definición, fines públicos, de manera que las pautas para apreciar su conducta no deben necesariamente ser las mismas que si se tratara de un negocio llevado a cabo solo por particulares. Esta circunstancia impone una mayor prudencia en la aplicación del principio de la realidad económica, máxime si se considera que la norma que lo establece —art. 2° de la ley 11.683, t.o. 1998— se refiere a formas y es-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

estructuras de derecho privado, en tanto que en el caso de autos la recalificación que pretende efectuar el ente recaudador -contrato de concesión de obra pública- se orienta hacia figuras típicas del derecho administrativo.

10) Que, a mayor abundamiento, cabe señalar que la AFIP no ha controvertido la naturaleza jurídica de aportes no reintegrables o subsidios que la actora ha asignado a los aportes realizados por el Estado provincial para el supuesto que correspondiera dejar de lado la estructura jurídica adoptada a tal efecto y sustituirla por "la más adecuada que podría haber empleado el contribuyente". Al respecto cabe poner de relieve que el organismo recaudador replicó la mencionada argumentación y desestimó la aplicación al caso de las exenciones previstas en el decreto 642/97 con sustento en que la actora no había dado cumplimiento al requisito de forma allí previsto "para llevar adelante la ejecución de la obra", aunque no rebatió la afirmación relativa a que en caso de prescindirse de la estructura jurídica adoptada correspondía asignar a tales aportes el carácter mencionado de subsidios (confr. escrito de apelación ante el Tribunal Fiscal, fs. 75 vta. *in fine*, 76 y 77; contestación de la AFIP, fs. 127 vta. *in fine* y 128; contestación del memorial de agravios presentado por la AFIP ante la cámara, fs. 520/521 y contestación del memorial de agravios presentado por la AFIP ante esta Corte, fs. 633/634 vta.). En esta inteligencia resulta apropiado hacer notar que, de conformidad con la ley de concesión de obras y servicios públicos de la provincia, el Poder Ejecutivo se encontraba facultado para contratar con terceros la concesión o gestión indirecta de obras y servicios públicos a

título oneroso, gratuito o de subvención (confr. ley 5507, art. 1°). Y que en caso de instrumentarse una concesión subvencionada la norma dispone que el contrato en cuestión debe ser ratificado por ley (ley cit., art. 10 inc. e-), como ocurrió en el caso de autos. En tales condiciones, resulta inadmisibile la pretensión del ente recaudador, pues la aplicación de los impuestos nacionales reclamados en autos implicaría aceptar que una actividad gubernativa —la concesión de subsidios— pudiera quedar sometida a la incidencia directa de gravámenes nacionales, lo cual representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal, una palmaria interferencia del poder nacional sobre el local, junto a una inadmisibile limitación de su autonomía.

11) Que, por lo tanto, no cabe considerar al caso *sub examine* en el supuesto de contraprestación por la ejecución de obras sobre inmueble ajeno comprendida en una concesión de explotación al que alude el art. 23, primer párrafo, de la ley de IVA, pues la finalidad del contrato examinado no es retribuir mediante los mencionados aportes directos del Estado provincial la realización de los trabajos comprendidos en el art. 3°, inc. a, de la ley citada, sino que su ejecución es una condición para cumplir con el objeto del contrato, que consiste en la prestación del servicio público concesionado. Por análogas razones tampoco corresponde considerarlo comprendido en el supuesto del art. 74 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

12) Que, sin perjuicio de lo señalado en los considerandos que anteceden, asiste razón al organismo recaudador en cuanto a la omisión en que incurrió la cámara en tratar lo referente al ajuste originado en haber sido impugnada la deducción

Corte Suprema de Justicia de la Nación



efectuado por la actora, en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscalizado, en concepto de amortización de centrales hidroeléctricas.

En efecto, al decidir en los términos en que lo hizo, el Tribunal Fiscal revocó el referido ajuste, aunque sin haber expuesto motivos que den sustento a tal decisión. Y pese a que el ente recaudador planteó ante la alzada agravios específicos respecto de la omisión incurrida por el organismo jurisdiccional (confr. fs. 461/472 vta., en especial pto. IV.1., fs. 465/466), el *a quo* confirmó íntegramente la sentencia del mencionado tribunal sin haberse detenido tampoco a examinar la referida cuestión.

13) Que en su memorial de agravios (fs. 583/596 vta.), el Fisco Nacional no plantea la nulidad de la sentencia, sino que formula su crítica respecto de la omisión en que incurrió la cámara al resolver. Al ser ello así, el Tribunal considera que no corresponde detenerse en las consecuencias que la circunstancia referida en el considerando que antecede podría ocasionar en lo relativo a la validez de la sentencia máxime en razón de que, al tratarse de un recurso ordinario de apelación, de todos modos correspondería emitir un pronunciamiento sobre el fondo del litigio en virtud de lo dispuesto por los arts. 253 y 255 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

14) Que al respecto corresponde señalar que las impugnaciones formuladas por la parte actora a la determinación tributaria son admisibles. En efecto, no caben dudas de que el derecho de uso sobre las centrales hidroeléctricas y demás bie-

nes afectados a la explotación, representó para el consorcio —por sí misma y más allá de la titularidad de su dominio—, un bien inmaterial amortizable en los términos del art. 81, inc. f, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

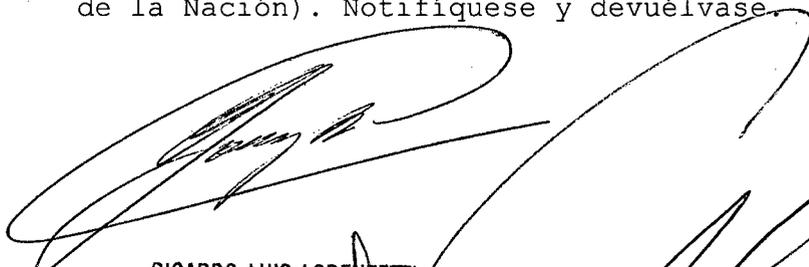
Esa conclusión no pudo ser rebatida por el Fisco, quien al sostener que la deducción del art. 81, inc. f, "supone la existencia de un costo de adquisición que en el caso en análisis no se ha producido" (cfr. fs. 189, último párrafo), atribuyó al término "costo de adquisición" del art. 128 del decreto reglamentario de la ley de este tributo un alcance irrazonable e incompatible con los vínculos de derecho público que rigen a los involucrados. Ello es así, ya que esta última disposición requiere de ese costo "con el fin de establecer las amortizaciones deducibles"; esto es, con la finalidad de determinar el importe que deberá dividirse "por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan" y no para definir, inexorablemente, la procedencia del derecho a deducir el importe de la amortización.

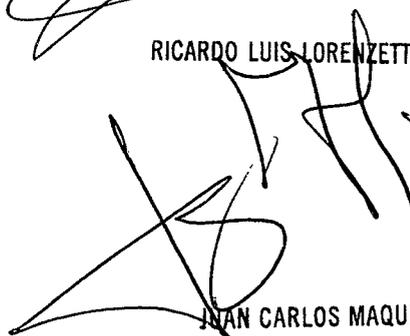
En otros términos, las dificultades que pudieren existir para determinar el valor amortizable de un bien de uso intangible recibido a título gratuito, no podían en el caso fulminar el derecho de la parte actora a llevar a cabo la deducción. Máxime cuando el art. 4 de la ley citada dispone que "*A todos los efectos de esta ley, en el caso de contribuyentes que recibieran bienes por herencia, legado o donación, se considerará como valor de adquisición el valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de aquéllos y como fecha de adquisición esta última*" y

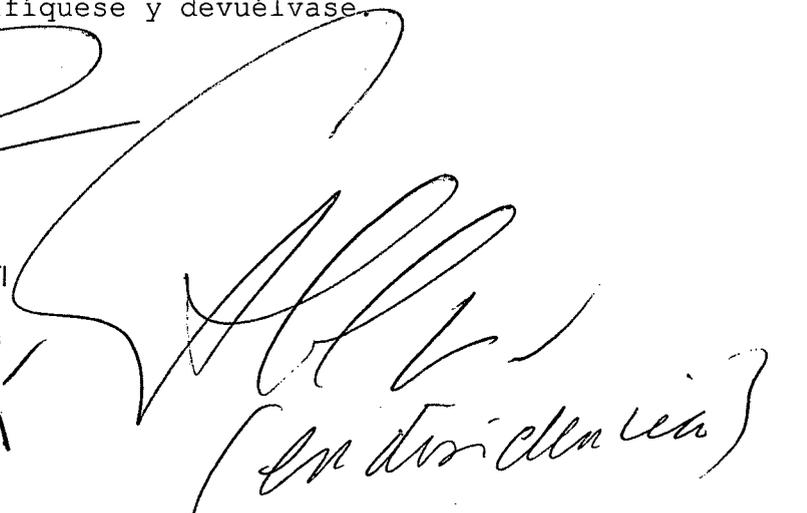
Corte Suprema de Justicia de la Nación

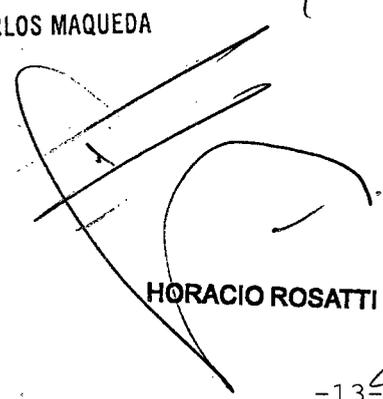
el art. 84 dispone que "En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos (...) El importe así obtenido será la amortización anual deducible".

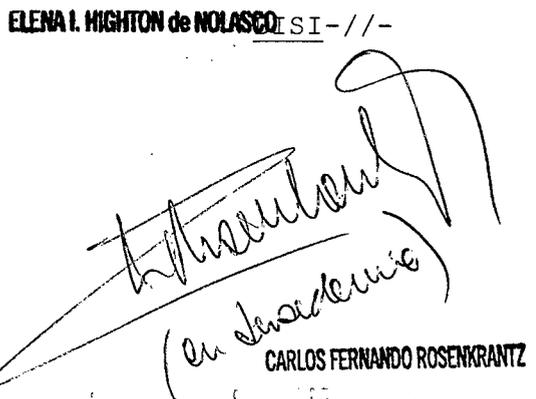
Por ello, se declara admisible el recurso ordinario y, por las razones precedentemente señaladas, se confirma la sentencia apelada. Las costas de esta instancia se imponen en el orden causado en razón de la complejidad de las cuestiones examinadas (art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.


RICARDO LUIS LORENZETTI


JUAN CARLOS MAQUEDA


ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en sus clemencia)


HORACIO ROSATTI


CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ (en sus clemencia)

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando que:

1°) La AFIP-DGI, mediante resoluciones del 23 de diciembre de 2004 y 4 de agosto de 2005, determinó de oficio las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/98 a 02/01 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, respectivamente. En ambos casos liquidó intereses y suspendió la tramitación de sendos sumarios -instruidos de conformidad con lo establecido por los arts. 70 y 71 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.)-, de acuerdo con lo prescripto por el art. 20 de la ley 24.769 (confr. fs. 8/35 y 178/203).

2°) Según surge de los fundamentos de las resoluciones administrativas apeladas, la posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que por aplicación del principio de la realidad económica (art. 2° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones) el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 entre la Provincia de Mendoza y la sociedad Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A. -CEMPPSA-, empresa adjudicataria de la concesión para la construcción y explotación energética del aprovechamiento integral del río Mendoza denominado Proyecto Potrerillos, constituye un contrato de concesión de obra pública. En esa inteligencia sostuvo que no correspondía considerar a la Provincia de Mendoza como accionista de CEMPPSA -cuya incorporación a esta última se decidió con posterioridad a

la adjudicación de las obras a la empresa oferente- y, en consecuencia, juzgó que los aportes de fondos realizados por la entidad provincial a través de la suscripción e integración de acciones emitidas por la sociedad constituyó el pago que la provincia, en su carácter de concedente del servicio adjudicado, realizó a la mencionada empresa por la realización de las obras encomendadas. Sobre la base de tales argumentos concluyó que los aportes realizados por la Provincia de Mendoza se encuentran alcanzados con el IVA por resultar la contraprestación de una concesión de explotación en los términos del art. 23 de la ley del tributo (confr. resolución del 23 de diciembre de 2004, fs. 8/35). En lo atinente al impuesto a las ganancias consideró que la operación examinada encuadra en el supuesto de construcción sobre inmueble ajeno que contempla el art. 74 de la ley del tributo, por lo que juzgó que los ingresos obtenidos por CEMPPSA durante el período fiscal 1999 con motivo de la suscripción de acciones por parte del gobierno de Mendoza se encontraban alcanzados con el mencionado gravamen. A fin de liquidar el impuesto correspondiente el ente recaudador tomó como costo los gastos incurridos por la sociedad en las obras en curso. Por otra parte, la AFIP impugnó la deducción de la amortización de las centrales hidroeléctricas que la actora computó en el período fiscal 1999. Para así decidir sostuvo que el art. 81, inc. f de la ley del tributo admite la deducción de ese concepto respecto de bienes intangibles y puso de relieve que la procedencia de esa detracción se encuentra sujeta a que el contribuyente haya incurrido en un costo para obtener el bien en cuestión, circunstancia que precisó no se verificaba en el caso de autos por cuanto la empresa actora no había efectuado ninguna contraprestación

Corte Suprema de Justicia de la Nación



por la adjudicación del servicio concesionado. También rechazó la petición de la actora de considerar que los aportes dinerarios efectuados por la Provincia de Mendoza se hallaban alcanzados con la exención de los impuestos a las ganancias y al valor agregado prevista en el decreto 642/97 con sustento en que la operatoria llevada a cabo por CEMPPSA y la provincia no había sido encuadrada en los términos del citado decreto.

3º) El Tribunal Fiscal de la Nación revocó los actos administrativos apelados (fs. 446/453 vta.). Para pronunciarse en el sentido indicado sostuvo, en síntesis, que el principio de la realidad económica (art. 2º de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones) es una pauta de interpretación subsidiaria que se aplica exclusivamente a los casos de evasión tributaria en sentido estricto, es decir, cuando la utilización de las formas jurídicas atípicas o anormales por parte de los contribuyentes en la instrumentación de sus negocios se explique solamente por la intención de evadir el tributo (confr. considerandos II y III, fs. 450 vta./451). En particular, señaló que el ente recaudador no había acreditado la invocada *causa simulandi* de la operación, según la cual los aportes de capital realizados por la Provincia de Mendoza a la sociedad adjudicataria constituían un pago por la ejecución de las obras encomendadas, circunstancia que tampoco se advertía en los peritajes contable y económico producidos en autos. A lo que agregó que la argumentación del Fisco Nacional importaba poner en duda la legalidad de los actos emitidos por la Legislatura y por el Poder Ejecutivo provincial por cuanto el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 -por el que se convino la incorporación de la provincia como accio-

nista clase "A" de CEMPPSA- había sido ratificado primero por decreto y luego aprobado por ley. Por otra parte, el Tribunal Fiscal consideró que no correspondía negar a la Provincia de Mendoza el carácter de accionista de CEMPPSA con sustento en que sus acciones no generaban dividendos para el Estado provincial. Al respecto sostuvo que según el estatuto social de CEMPPSA tanto el Estado provincial como los socios privados José Cartellone Construcciones Civiles S.A. e Industrias Metalúrgicas Pescarmona SAICyF tenían participación en los beneficios y en las pérdidas de la sociedad según la proporción de sus respectivas inversiones accionarias. Y añadió que del formulario de oferta presentado el 5 de septiembre de 1995 por CEMPPSA en la licitación surgía que el Estado provincial tenía una participación del 60,74% en los resultados de la sociedad, mientras que los socios privados tenían asignada una participación del 39,26% en las ganancias y en las pérdidas (confr. especialmente considerandos VI y VII, fs. 453/453 vta.).

4°) La Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación (confr. fs. 544/546 vta. y 550). Para así decidir, tras señalar que el mencionado principio de la realidad económica constituye una pauta interpretativa de excepción, sostuvo que el recurso interpuesto por la AFIP ante esa alzada exhibía una mera discrepancia de criterio con lo decidido por el organismo jurisdiccional que no lograba desvirtuar los argumentos tenidos en cuenta en la sentencia apelada. Y agregó que tampoco había logrado desvirtuar lo aseverado por el citado tribunal en cuanto a que para acceder a la pretensión

Corte Suprema de Justicia de la Nación



fiscal debían desconocerse las leyes y decretos que regulan la incorporación de la Provincia de Mendoza como accionista a la sociedad adjudicataria.

5°) Contra tal pronunciamiento, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 556/556 vta.), que fue concedido a fs. 575. El memorial de agravios obra a fs. 583/596 vta. y su contestación por la actora a fs. 599/636. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que 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 previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6°) De modo preliminar, cabe recordar que en materia impositiva toda interpretación debe realizarse ateniendo esencialmente a su significación económica (confr. art. 1° ley 11.683). Tal ha sido la intención del legislador cuando incorporó en el art. 12 de la ley 11.683 -ver art. 2° de la ley en su redacción actual- el llamado principio de la "realidad económica" y esta también ha sido la doctrina del Tribunal al señalar reiteradamente que para configurar la cabal intención del contribuyente, se debe atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica (Fallos: 237:246; 249:256; 251:379; 283:258 y 307:118), de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 302:661).

7°) En este sentido, la primera cuestión que debe examinarse consiste en establecer si el denominado principio de la realidad económica es una pauta de interpretación para determinar el hecho imponible en los casos de evasión tributaria en sentido estricto, por lo que su aplicación se encontraría condicionada a la acreditación de la intención del contribuyente de evadir el tributo, o si, por el contrario, constituye una pauta de interpretación que habilita al órgano recaudador a determinar cuál es el hecho imponible en todos aquellos casos en los que se compruebe que más allá del "...esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal..." (Fallos: 241:210) las formas o estructuras jurídicas por él utilizadas no coinciden, de modo manifiesto, con las formas o estructuras canónicas que el derecho ofrece para instrumentar su cabal intención con independencia de si hubiera existido ánimo de evasión, sin otro requisito para su aplicación que la demostración de la referida falta de coincidencia.

8°) El art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) establece que el hecho imponible debe determinarse atendiendo a los "*actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes*" habilitando al organismo recaudador a prescindir en dicha determinación de las formas o estructuras jurídicas inadecuadas. A su vez, el segundo párrafo señala que "*Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se*

Corte Suprema de Justicia de la Nación

prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

9°) A los efectos de responder a la cuestión planteada en el considerando 7°, y de lo que en parte depende la solución de este caso, cabe concluir del texto del art. 2° de la ley 11.683 que esta norma fija una clara directiva para determinar cuál es el hecho imponible para lo cual deben examinarse los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes en sus negocios. Asimismo, la letra del artículo no deja margen de duda en cuanto a que la mencionada pauta interpretativa alcanza a todas las situaciones en que se compruebe que las formas y estructuras jurídicas utilizadas por los contribuyentes para instrumentar sus operaciones no son las que ofrece el derecho para configurar la real intención económica involucrada, y que a los efectos de su aplicación la norma no establece distinción, o condicionamiento alguno distinto a la mera comprobación de la inadecuación de las estructuras jurídicas utilizadas. A ello cabe añadir que ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que el principio de la realidad económica abarca exclusivamente a los casos de evasión fiscal en sentido estricto, o que su aplicación se halla supeditada a la previa acreditación de la intención evasiva del impuesto, o a la demostración de que el

modus operandi del contribuyente constituye una forma ilícita sancionada por el derecho común.

10) En este sentido, no corresponde atender a la interpretación que del precepto examinado hace el Tribunal Fiscal -cuya sentencia confirmó la cámara- porque, como acertadamente señala el organismo recaudador en su memorial de agravios presentado ante esta Corte, "el principio de la realidad económica no exige para su aplicación que el Fisco destruya previamente la forma jurídica manifiestamente inadecuada, sino que simplemente frente a la constatación de tal situación, lo autoriza a prescindir en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas" (confr. fs. 588 vta.). No obsta a ello, por lo tanto, que se encuentren en discusión actos dictados por la autoridad local -Provincia de Mendoza- y que por ello tienen presunción de legitimidad, ya que la aplicación del principio de realidad económica no supone poner en tela de juicio la validez de aquellos actos provinciales. Antes bien, se trata de encuadrar correctamente los hechos de la causa, entre los que se encuentran las normas y actos provinciales referidos, a los fines exclusivos de la aplicación de la normativa tributaria nacional. En suma, nos hallamos ante una actividad de interpretación del hecho imponible (confr. art. 2° ley 11.683) que se encuentra en el ámbito de competencias del ente de ejecución de la política tributaria de la Nación (art. 3°, decreto 618/97) en su tarea de aplicar, percibir y fiscalizar los tributos establecidos por el Congreso Nacional.

11) La peculiaridad que se presenta en el caso consiste en que la estructura jurídica que el organismo fiscal con-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



sideró inadecuada -ver considerando 2° de la presente- forma parte del Acuerdo para el Aprovechamiento Integral del Río Mendoza - Proyecto Potrerillos, celebrado entre la Provincia de Mendoza por un lado, y el Consorcio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A. (CEMPPSA), José Cartellone Construcciones Civiles S.A. (en adelante, CARTELLONE) e Industrias Metalúrgicas Pescarmona SAICyF (en adelante, IMPSA), por el otro, al que las partes han arribado luego de la intervención de diversos organismos y entidades provinciales que ponderaron las pautas a las que se sujetaría aquel convenio (ver lo expresado en los considerandos del acuerdo y en los del decreto provincial 1942/97 que lo ratificó).

Sin perjuicio del examen que en forma detallada se hará seguidamente, cabe adelantar que mediante dicho acuerdo la Provincia de Mendoza encomendó al consorcio actor "...la realización de la adecuación y complementación de la documentación técnica contenida en su Oferta..., del 05 de Setiembre de 1995... y la elaboración del Proyecto Definitivo del **Aprovechamiento Integral del Río Mendoza-Proyecto Potrerillos...**, la posterior construcción de las obras y la explotación de las centrales Cacheuta, Álvarez Condarco y Carrizal, bajo el régimen de concesión de obra pública..." (art. 1°). En aquel convenio se previó expresamente, que las cláusulas del acuerdo, la legislación vigente - en especial, las leyes provinciales 5274 y 6498- y los pliegos del llamado a licitación, "...constituyen el marco normativo específico al que deberán adecuarse los sucesivos actos y procedimientos de la licitación en trámite y particularmente, la evaluación de la Oferta de CEMPPSA, en sus diversas variantes" (ver

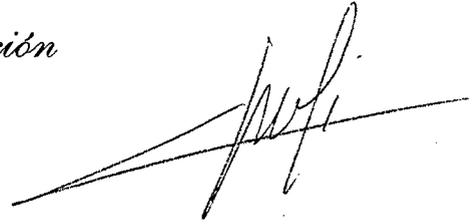
párrafo 17 de los considerandos del acuerdo y el art. 18 de este).

12) El convenio referido ha sido ratificado en la jurisdicción provincial por el decreto 1942/97 y aprobado por la ley 6560, normas que, en tanto gozan de la presunción de legitimidad, imponen la aplicación del principio de la realidad económica con especial cautela.

En este último aspecto la posición de las partes es diametralmente opuesta. En efecto, el organismo fiscal adujo que es pertinente la aplicación de dicho principio, pues no niega la existencia de la sociedad conformada por el consorcio de empresas y por la provincia en el ámbito propio del convenio, ni su pretensión consiste en declarar que la sociedad es nula o simulada, limitándose el Fisco a establecer que la participación de la provincia como accionista de aquella no debe ser considerada a los efectos de la liquidación del gravamen. Su postura resultaría, entonces, acorde con lo expresado por el Tribunal al admitir la aplicación del principio de la realidad económica en tanto la sujeción "...a las normas fiscales no afecte la vida o la actuación de las figuras del derecho privado en la órbita que a éstas les es propia, y se limite tan sólo a asegurar... una liquidación impositiva ajustada al resultado económico obtenido, aunque para esto deba prescindirse de la forma jurídica adoptada..." (Fallos: 251:379).

Por su parte, la actora ha negado enfáticamente la necesidad de acudir al mencionado principio pues sostiene que la forma jurídica elegida es una de las posibles variantes que

Corte Suprema de Justicia de la Nación



ofrece el ordenamiento legal y tuvo por objeto posibilitar que el proyecto resultara económicamente viable para ambos contratantes. En este sentido, aduce que no ha hecho más que poner en práctica el derecho que le asiste en los términos de la llamada "economía de opción" y, recuerda que el Tribunal ha reconocido que no puede ser reprochable "...el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal..." (Fallos: 241:210).

13) Corresponde ahora examinar los hechos del caso teniendo en cuenta los dispares puntos de vista precedentemente referidos reparando, además, que, por un lado, la facultad legal del organismo recaudador de desconocer las formas y estructuras utilizadas por los contribuyentes puede ser ejercida solo cuando sea manifiesta su falta de adecuación con las formas y estructuras que el derecho ofrece para instrumentar la verdadera intención económica y, por el otro, que en caso de duda insuperable debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares.

14) De las constancias incorporadas al proceso surge que José Cartellone Construcciones Civiles S.A. -CARTELLONE- e Industrias Metalúrgicas Pescarmona SAICyF -IMPISA- participaron en la licitación pública internacional que organizó la Provincia de Mendoza para la elaboración de los proyectos complementarios, la construcción y la explotación energética del aprovechamiento integral del río Mendoza mediante el sistema de concesión de obra pública, denominado Proyecto Potrerillos. A tal fin las empresas mencionadas constituyeron la sociedad Consortio de Empresas Mendocinas para Potrerillos S.A. -CEMPPSA- (confr. acta

constitutiva de CEMPPSA agregada en actuaciones administrativas "cuerpo de antecedentes -información de terceros-", fs. 18/33; ver también Boletín Oficial Provincia de Mendoza, 1/09/99, págs. 710/712).

Según surge del pliego de bases y condiciones de la licitación (confr. actuaciones administrativas "impuesto al valor agregado", cuerpo n° 2 -fs. 253/400- y cuerpo n° 3 -fs. 401/511-) las empresas participantes en el concurso debían cotizar el precio por la realización de las obras comprendidas en el proyecto e indicar el porcentaje de aquel que la Provincia de Mendoza debía cancelar mediante el aporte directo de fondos. El documento licitatorio precisó que el saldo del precio no cubierto con los desembolsos provinciales sería cancelado por la empresa que resultase adjudicataria mediante la obtención de ingresos derivados de la explotación de los servicios concedidos (arts. 3° y 34, actuaciones administrativas cit. fs. 269 y 321/322). En particular, el numeral 34.1 establece que los oferentes debían presentar el sobre n° 3 que contiene el "formulario de oferta correspondiente a la obra según Proyecto Oficial" y precisa que "[t]odos los precios que se consignen deben incluir el IVA y todo impuesto, gravamen, tasa, etc., de modo que los mismos serán considerados a nivel de 'consumidor final', no dando lugar, bajo concepto alguno, a la aplicación de adicionales sobre los mismos" (confr. actuaciones administrativas "impuesto al valor agregado", cuerpo n° 2, fs. 321).

En cumplimiento de tales pautas CEMPPSA -entonces integrada únicamente por CARTELLONE e IMPSA- presentó el 5 de septiembre de 1995 el formulario de oferta en el que declaró que

Corte Suprema de Justicia de la Nación

"hemos arribado a los precios que se incluyen en las planillas adjuntas y por los que nos comprometemos, a realizar las obras 'Aprovechamiento Integral del Río Mendoza - Proyecto Potrerillos', según Variante Obligatoria Alternativa Principal, en un todo de acuerdo a la documentación de licitación y en particular a las condiciones taxativamente establecidas en la Sección V, en la suma de dólares doscientos cuarenta y cinco millones doscientos setenta y cuatro mil quinientos ochenta y tres (u\$s 245.274.583,00) neto más IVA. El porcentaje que deberá aportar la Provincia de Mendoza es del sesenta coma setenta y cuatro por ciento (60,74%)" (confr. formulario agregado en las actuaciones administrativas "pericia económica CEMPPSA - aplicación del decreto 642/97", anillado sin foliar).

Teniendo en cuenta que CEMPPSA fue la única empresa oferente precalificada en la licitación y que resultó necesario adecuar, complementar y perfeccionar el objeto de la licitación (confr. art. 49 de la ley 6498, B.O.P. 18/06/97), el 4 de diciembre de 1997 la Provincia de Mendoza suscribió un acuerdo con CARTELLONE, IMPSA y CEMPPSA que fue ratificado por decreto 1942/97 y luego aprobado por ley 6560 (confr. actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 5, fs. 857 y 854/855, respectivamente).

En el acuerdo citado la Provincia de Mendoza le encomendó a CEMPPSA -quien aceptó- la adecuación y complementación de la documentación técnica incluida en el formulario de oferta presentado el 5 de septiembre de 1995, la elaboración del proyecto definitivo, la construcción de las obras y la explotación de las centrales Cacheuta, Álvarez Condarco y Carrizal, bajo el

régimen de concesión de obra pública. CARTELLONE e IMPSA se obligaron a garantizar el cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de CEMPPSA derivadas del referido convenio. Asimismo, las partes modificaron el "monto total de la Oferta, debidamente ajustado, e incluyendo las adecuaciones en el alcance de las obras según se indica en el inciso a) del artículo 12 del presente acuerdo" en "la suma de dólares estadounidenses doscientos cincuenta y cinco millones seiscientos ochenta y siete mil (u\$s 255.687.000,00) sin el impuesto al valor agregado" (art. 8°) y convinieron que a efectos de cumplir con sus compromisos económicos la provincia debía convertirse en accionista de CEMPPSA según lo establecido en el régimen de la ley 19.550 y suscribir e integrar acciones clase "A" de esa sociedad -que otorgaban derecho a un voto por acción frente a los cinco votos por acción que conferían las acciones clase "B", "C", "D" y "E" en poder de CARTELLONE e IMPSA (confr. arts. 4° y 17 del estatuto social reformado de CEMPPSA en actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 1, fs. 143/146)- aportando la suma total de u\$s 162.200.000 en el plazo de tres años. En especial se previó que el monto señalado debía ser desembolsado por la Provincia de Mendoza a la sociedad adjudicataria en forma mensual de acuerdo con las necesidades financieras que requiriese el avance físico del proyecto (confr. arts. 8° y 16 del acuerdo y art. 1° -aportes de la provincia- del Anexo IV: contrato de suscripción e integración de acciones de la sociedad del proyecto agregado en las actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 1, fs. 16/87). En este sentido, son elocuentes las expresiones utilizadas en diversas actas del directorio acompañadas por la actora en las que, mes a mes, se informa que

Corte Suprema de Justicia de la Nación

"...el organismo provincial respectivo ha emitido la aprobación del Certificado por la ejecución de las obras del mes de..., por la suma de \$..., por lo que corresponde que el Gobierno de la Provincia efectúe una nueva integración de capital, en el marco del ANEXO IV del Acuerdo Definitivo aprobado por Decreto Provincial N° 1942/97 y Ley N° 6560" (ver actuaciones administrativas "cuerpo de antecedentes - presentación del contribuyente", cuerpo n° 1, fs. 48 y siguientes).

El acuerdo previó, además, la constitución de un fideicomiso para garantizar la integración total de las acciones a cargo de la provincia (art. 15 -inc. c-). Según los términos del modelo de contrato de fideicomiso agregado a la causa, el Estado provincial debía entregar al banco designado una serie de valores en propiedad fiduciaria para que la entidad financiera, en tal calidad, integrase en su totalidad y en forma paulatina las acciones clase "A" suscriptas por la provincia (arts. 1°, 2°, 3° y 6°; confr. del contrato de fideicomiso en actuaciones administrativas "cuerpo de antecedentes - información de terceros", fs. 4/16). El banco fiduciario debía ejercer los derechos económicos correspondientes a las acciones clase "A" de titularidad de la Provincia de Mendoza pero debía transferir los dividendos generados por las referidas acciones a los socios privados CARTELLONE e IMPSA (confr. art. 6.5. del contrato de fideicomiso en actuaciones administrativas "cuerpo de antecedentes - información de terceros", fs. 4/16). Una vez concluido el fideicomiso, las acciones clase "A" suscriptas por la provincia y sus dividendos, se entregarán en **dominio pleno** a los "Accionistas", es decir, a

los restantes socios privados (art. 10.8. del contrato de fideicomiso antes citado, fs. 12 vta.).

Asimismo se estableció que la provincia debía otorgarle a CEMPPSA la concesión para la operación, mantenimiento y explotación energética de las Centrales Carrizal, Cacheuta y Álvarez Condarco por un plazo de 25 años (confr. art. 1° -1° párr.-, art. 16 -3° párr.- y art. 32, actuaciones administrativas cit.).

El 28 de diciembre de 1998 el Poder Ejecutivo provincial aprobó el proyecto definitivo de las obras y fijó el monto total del proyecto Potrerillos en la suma de u\$s 268.467.656,01 "en un todo de acuerdo con los artículos 8° y 9° del acuerdo [del 4 de diciembre de 1997]", esto es, neto de IVA. Asimismo se concedió a CEMPPSA el uso especial de las aguas del río Mendoza para generar hidroelectricidad mediante la explotación de las centrales hidroeléctricas Cacheuta y Álvarez Condarco, como así también el uso especial de las aguas del río Tunuyán para generar hidroelectricidad mediante la explotación de la central Carrizal. Finalmente, encomendó al Ministerio de Ambiente y Obras Públicas la elaboración del contrato de concesión de las centrales Cacheuta, Álvarez Condarco y Carrizal (decreto 2137/98 agregado en las actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 5, fs. 851/853).

15) La sentencia del Tribunal Fiscal ha efectuado un examen inadecuado de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y revela deficiencias en la valoración de las pruebas reunidas en el proceso, que imponían a la cámara la re-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



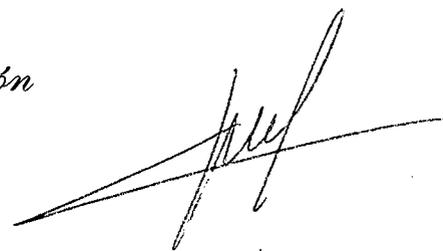
visión de lo decidido por aquel no obstante lo prescripto por el art. 86, inc. b de la ley 11.683 (t.o. en 1998). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, considerando 5°), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando estas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

16) El art. 3°, inc. a de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que se encuentran alcanzados por el mencionado gravamen "los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones -civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación". Por su parte, el art. 23 de la ley señala que cuando "la contraprestación por hechos imponible previstos en el inciso a) del artículo 3° comprenda una concesión de explotación, la base imponible para la determinación del débito fiscal será la suma de ingresos que perciba el concesionario, ya sea en forma directa o con motivo de la explotación". En tal caso, precisa que "el nacimiento del hecho imponible se configurará en el momento de las respectivas percepciones" y que "a los fines de la liquidación del gravamen también resultará computable el crédito fiscal emergente de compras, importaciones definitivas, locacio-

nes y prestaciones de servicios, vinculadas a la explotación, en la medida en que se opere tal vinculación" (art. cit., 1° y 2° párr.).

Por su parte, también corresponde tener en cuenta que el art. 74 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) grava los beneficios obtenidos por la realización "de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza para terceros", previendo métodos alternativos para que el contribuyente liquide el impuesto cuando "las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal".

17) Como surge de la reseña efectuada en el considerando 2° de la presente sentencia, los fundamentos de la determinación impositiva eran claros y concretos: según el mencionado principio de la realidad económica el acuerdo celebrado el 4 de diciembre de 1997 entre la Provincia de Mendoza, por un lado, y CEMPPSA, CARTELLONE e IMPSA, por el otro, debía ser considerado exclusivamente como un contrato de concesión de obra pública, y desde tal perspectiva, no correspondía considerar a la Provincia de Mendoza como accionista de CEMPPSA -cuya incorporación a esta última se decidió con posterioridad a la adjudicación de las obras a la empresa oferente-, por cuanto la realización de aportes a CEMPPSA mediante la suscripción e integración de acciones no tuvo por finalidad, como se menciona a continuación en el considerando 18, ni participar en la decisión de su voluntad social ni en las ganancias de la sociedad -de las que se veía privada gozar- sino remunerar las obras encomendadas a la empresa

Corte Suprema de Justicia de la Nación

actora en su carácter de concedente de los servicios adjudicados.

En efecto, cabe poner de relieve que el Tribunal Fiscal revocó las determinaciones de oficio apeladas en autos con sustento en que la AFIP no había acreditado que "los aportes de capital realizados por la Provincia de Mendoza sean un pago por las obras realizadas por la propia empresa" (considerando VI -2º párr.-, fs. 453). Sin embargo, tal como surge de la exposición efectuada en el considerando 14 de esta sentencia, resulta claro que la suscripción e integración de acciones de CEMPPSA constituyó el mecanismo de pago previsto en el convenio del 4 de diciembre de 1997 mediante el cual la Provincia de Mendoza retribuyó a la sociedad adjudicataria la ejecución de las obras comprendidas en el proyecto Potrerillos de conformidad con el sistema de concesión de obra pública contemplado en el pliego de bases y condiciones de la licitación y en la medida del porcentaje fijado por CARTELLONE e IMPSA en el formulario de oferta presentado el 5 de septiembre de 1995. En tal sentido, cabe poner de relieve que de las resoluciones apeladas en autos surge que los aportes realizados por la provincia para la construcción de las obras no fueron absorbidos en su totalidad por los costos que declaró la empresa a tal fin, y que la diferencia resultante de uno y otro concepto no podía tener otra explicación que una manera de retribuir la construcción de la represa, la que se encuentra gravada con los impuestos al valor agregado y a las ganancias en los períodos cuestionados.

18) No obsta a la solución expuesta el hecho de que la Provincia de Mendoza efectuara los mencionados aportes en la

calidad de accionista de CEMPSSA, pues de conformidad con lo sostenido por la AFIP, por la aplicación del principio de la realidad económica, no se hallaba justificada la incorporación de la provincia a la estructura societaria de una empresa en la que la entidad provincial tenía vedado el goce efectivo de los dividendos que le correspondían por su participación societaria y las acciones suscriptas por aquella debían ser entregadas en dominio pleno a los restantes accionistas al concluir el fideicomiso. A ello cabe añadir que la Provincia de Mendoza, no obstante haberse comprometido a aportar a la sociedad la suma de u\$s 162.200.000 en el plazo de tres años, tenía escasa incidencia en la toma de decisiones políticas de la sociedad, pues las acciones clase "A" de las que era titular solo otorgaban derecho a un voto por acción frente a los cinco votos por acción que conferían las acciones clase "B", "C", "D" y "E" en poder de CARTELLONE e IMPSA (conf. arts. 4° y 17 del estatuto social reformado de CEMPPSA en actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 1, fs. 143/146).

Tales peculiaridades resultan de compulsar la totalidad de las constancias obrantes en la causa y solo un examen parcial como el realizado por el Tribunal Fiscal -y la cámara-, permitirían fundar la solución del caso en que el estatuto social de la empresa otorgaba a la Provincia de Mendoza el mismo derecho que tenían los accionistas privados CARTELLONE e IMPSA a participar de las ganancias de la sociedad, según la integración de las respectivas tenencias accionarias. En efecto, aquel organismo jurisdiccional ha omitido considerar que el contrato de fideicomiso al que se hizo referencia en el considerando 14 neu-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



tralizaba la cláusula estatutaria mencionada al disponer que el banco fiduciario allí designado debía ejercer los derechos económicos correspondientes a las acciones clase "A" suscriptas por la provincia y transferir los dividendos generados por las referidas acciones de los socios privados CARTELLONE e IMPSA (conf. arts. 6.5. y 10.8. del contrato de fideicomiso en actuaciones administrativas "cuerpo de antecedentes - información de terceros", fs. 4/16). En igual omisión incurre el peritaje económico-contable producido en autos pues, pese a que hizo alusión al contrato de fideicomiso, no consideró el extremo mencionado (confr. fs. 344/351).

En tales condiciones, parece razonable considerar como lo ha dicho el organismo fiscal que, a los fines tributarios -con prescindencia de la figura contractual utilizada por las partes cuya validez en el ámbito de las normas que regulan el negocio jurídico no se discute-, los aportes dinerarios realizados por la Provincia de Mendoza según el avance de la obra y en la proporción convenida, constituyen los ingresos percibidos por la sociedad actora como retribución por la ejecución de los trabajos realizados en el emprendimiento Aprovechamiento Integral del Río Mendoza - Proyecto Potrerillos bajo el sistema de concesión de obra pública, lo que resulta de ponderar las propias cláusulas del convenio suscripto, la previa actuación de las partes a raíz del llamado a concurso público nacional e internacional por parte del Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza y la totalidad del conjunto normativo al que estas se han sometido.

Concebidos de este modo los hechos que originan la obligación fiscal discutida en autos, no resulta de lo actuado por la autoridad fiscal un desconocimiento del decreto 1942/97 y de la ley 6560 que, respectivamente, han ratificado y aprobado el acuerdo suscripto el 4 de diciembre de 1997 -ni la afectación de la presunción de legitimidad de tales normas provinciales-, pues como lo puso de relieve el ente recaudador en las resoluciones del 23 de diciembre de 2004 y 4 de agosto de 2005, la aplicación de la pauta interpretativa que se examina no obsta "a la validez del acuerdo, en cuanto a manifestación de voluntad común destinada a reglar los derechos y obligaciones de las partes intervinientes" (conf. fs. 27 y 195, respectivamente), lo que se adecua a la doctrina del Tribunal citada en el considerando 12 de la presente, en especial, la de Fallos: 251:379).

19) Por otra parte, el conocimiento y la aprobación por parte de la Provincia de Mendoza de las formas y estructuras jurídicas utilizadas por el contribuyente no puede tener por resultado impedir que el organismo recaudador prescinda de ellas cuando, como en el caso, no se trata de ninguna de las formas o estructuras canónicas que ofrece el derecho, en tanto aquel conocimiento y aprobación en modo alguno determina cuál es la verdadera naturaleza del hecho imponible pues ningún estado provincial tiene las atribuciones constitucionales para establecer una franquicia que excluya al contribuyente del pago de impuestos fijados por leyes de la Nación.

20) Por las razones expuestas anteriormente, resulta inhábil el planteo que la actora introduce en la contestación del memorial de agravios presentado ante esta Corte, dirigido a

Corte Suprema de Justicia de la Nación



cuestionar la validez del ajuste fiscal en cuanto alega que el ente recaudador habría vulnerado su confianza legítima al desechar el esquema societario que aprobó el Poder Legislativo provincial por el que se "brindó el andamiaje legal -incluyendo el tributario- mediante el cual se garantizó la factibilidad de la realización de la obra" (confr. fs. 629/630 vta.), toda vez que ninguno de los diversos elementos que integran el marco normativo y contractual de la licitación del proyecto Potrerillos permiten concluir válidamente que se haya dispensado expresamente a la empresa de abonar los impuestos nacionales que le correspondía tributar en su carácter de concesionario de los servicios adjudicados, a lo que cabe agregar que de su lectura surge la incidencia que el IVA tenía en la operación examinada, por lo que difícilmente pueda entenderse que el contribuyente fue sorprendido en su buena fe por el actuar de la Administración (confr. fs. 629 vta. *in fine*). Al respecto se remite a los distintos pasajes de los documentos reseñados en el considerando 14 de esta sentencia que dan cuenta de lo expuesto, en particular el numeral 34.1 del pliego de bases y condiciones, el formulario de oferta presentado por la actora el 5 de septiembre de 1995 en la licitación y el art. 8° del acuerdo del 4 de diciembre de 1997.

Por otra parte, no puede soslayarse que el ordenamiento provincial previó expresamente la posibilidad de que el Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza, previa autorización por ley, exima a las adjudicatarias del pago de impuestos provinciales (exención que fue dispuesta por el art. 62 de la ley provincial 6498 "a los efectos de dar estabilidad fiscal a la

ejecución y explotación del Proyecto Potrerillos") y, pese a que, además, autorizó a dicho poder a **gestionar ante el Gobierno Nacional el mismo "...beneficio en lo que hace a los tributos nacionales"** (art. 9º, de la ley provincial 5274), la provincia no ha ejercido esta última facultad.

21) Finalmente, con relación a la aplicación del principio de realidad económica, la actora aduce que para determinar el hecho imponible si el Fisco nacional decide desplazar la forma o estructura jurídica utilizada por el contribuyente debe acudir a la "figura más adecuada" lo que en autos requeriría, según la recurrente, encuadrar el caso en el decreto nacional 642/97 y, en consecuencia, eximirla del pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado. Así, sostiene que si "la AFIP se pone en sustituto de la voluntad del Estado de la Provincia de Mendoza...", debe considerarse que existió "...un aporte [de capital] no reintegrable sujeto a los beneficios del Decreto 642/97" (fs. 633 vta./634).

La pretensión del contribuyente de que el organismo recaudador determine el hecho imponible teniendo en cuenta la forma o estructura que puede aplicarse al caso bajo ciertas circunstancias puede ser admisible pero no lo es en el presente caso dado que no se encuentran reunidas las condiciones requeridas por la norma para el otorgamiento del beneficio fiscal establecido en el decreto en cuestión. En efecto, el decreto 642/97 creó un régimen de fomento a la obra pública que preveía un tratamiento de excepción respecto del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias a "los aportes que realicen el Estado Nacional, los Estados Provinciales, los Municipios y la Ciu-

Corte Suprema de Justicia de la Nación



dad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de compensaciones no reintegrables con destino a concesiones de obras públicas, que se adjudiquen a partir de la fecha de publicación del presente Decreto en el Boletín Oficial, bajo la forma de compensaciones indemnizatorias, subsidios, subvenciones y similares..." (art. 1, decreto 642/97). El propósito del sistema era la reducción del costo de las tarifas o peajes que debían pagar los usuarios y consumidores y, por esa razón, como expresan sus considerandos, las contribuciones del estado "no representan en sí un pago realizado por la adquisición de bienes, obras y servicios, sino que tienen por finalidad promover el bienestar general..." y, consiguientemente, "no forman parte de los ingresos directos a los que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado". Ahora bien, de acuerdo con el decreto 642/97 la naturaleza de los aportes estatales y su destino debía surgir expresamente del acto administrativo de otorgamiento de la concesión (art. 2, inc. f). Por otro lado, es de destacar que el esquema de fomento ideado por el decreto mencionado no ha sido el elegido por la provincia para encuadrar el negocio jurídico que encarara con la recurrente. En efecto, la recurrente expresó que "[l]a provincia analizó la aplicabilidad de la norma [se refiere al decreto 642/97] efectuando consultas a la AFIP, de donde resultaba que bajo ciertas consideraciones, la norma era de aplicación...". Agregó luego que "sin embargo, un análisis de opciones y beneficios, impulsó a la Provincia a incorporarse a la Concesionaria como accionista y efectuar aportes de capital de manera tal [que] fuese viable el proyecto y atractiva la inversión para los accionistas privados" (confr. actuaciones administrativas "pericia económica CEMPPSA - aplicación

del decreto 642/97", anillado sin foliar, página 21). De la descripción de los hechos realizada por la recurrente se desprende nítidamente, que la intención del Estado provincial no ha sido que los aportes realizados en el *sub examine* queden comprendidos o deban ser juzgados, en palabras de aquella norma, como otorgados "bajo la forma de compensaciones indemnizatorias, subsidios, subvenciones y similares, con la finalidad de reducir el monto de las tarifas o el peaje a cargo de los usuarios" (decreto 642/97, art. 2°, inc. a).

La elección de la provincia se corrobora en el hecho, expuesto en la resolución AFIP-DGI del 4 de agosto de 2005, de que ni el mencionado decreto 1942/97 que ratificó el acuerdo del 4 de diciembre de 1997, ni la ley 6560 que lo aprobó, ni el decreto 2137/98 por el que se otorgó formalmente la concesión a la sociedad adjudicataria (confr. arts. 3° y 5°) consignan en forma expresa el destino dado a los aportes estatales en el "Acto Administrativo de otorgamiento de la Concesión" tal como lo requiere el art. 2°, inc. f, del referido decreto 642/97. Lejos de tratarse, como sostiene la actora, del incumplimiento "de un requisito formal previsto para otra figura" (confr. fs. 634) es claro que estamos ante un acto propio de la provincia y las empresas contratantes, que explícitamente optaron por una forma jurídica no reconducible a los términos del decreto 642/97.

22) Tampoco resulta atendible el argumento de la actora en cuanto señala que "la pretensión fiscal se realizó sobre un débito fiscal [base imponible] mayor al que hubiera correspondido", con fundamento en que los aportes estatales efectivamente realizados comprenden el IVA sin discriminar (confr. fs.

Corte Suprema de Justicia de la Nación



630 vta./633), por cuanto la empresa no ha alegado ni acreditado que los mencionados aportes superasen los respectivos montos netos que el Estado provincial debía tener en cuenta a los efectos indicados, según surge de la documentación señalada en el considerando anterior, y del peritaje contable glosado a fs. 361/375 (en particular, ver punto 4, fs. 364/367).

23) En atención al resultado al que se llega por la presente sentencia, en cuanto se confirma la resolución del 23 de diciembre de 2004 por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el IVA, corresponde confirmar la resolución del 4 de agosto de 2005 en cuanto señala que no corresponde computar el pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta en la liquidación del impuesto a las ganancias correspondiente al período verificado en autos, en atención a que este último tributo fue cancelado por la actora mediante la compensación de saldos a favor del impuesto al valor agregado que resultaron eliminados a través de la resolución citada en primer término.

24) En otro orden de cosas, cabe poner de relieve que el Tribunal Fiscal revocó el ajuste originado en la impugnación de la suma deducida en concepto de amortizaciones de las centrales hidroeléctricas cedidas a la actora, aunque sin exponer los fundamentos de la decisión adoptada. Pese a que el ente recaudador planteó ante la alzada agravios específicos respecto de la omisión incurrida por el organismo jurisdiccional (confr. fs. 461/472 vta., en especial pto. IV.1., fs. 465/466), el *a quo* confirmó la sentencia del mencionado tribunal, pero sin haberse detenido tampoco a examinar la referida cuestión. En tales con-

diciones, corresponde que esta Corte emita un pronunciamiento sobre el punto.

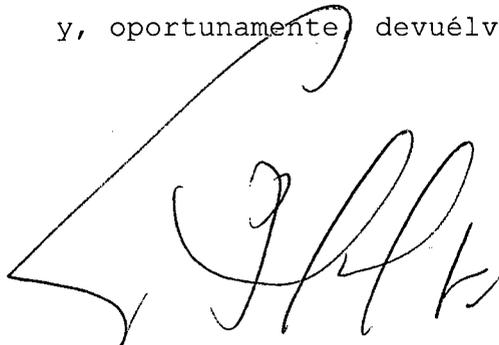
25) Al respecto cabe señalar que la actora (confr. recurso ante el Tribunal Fiscal, fs. 204/247 vta., en particular, pto. VIII.4, fs. 234/237 vta.) no ha logrado rebatir el argumento expuesto por el organismo recaudador en la resolución apelada, según el cual "si bien la ley del gravamen admite en su artículo 81, inciso f) y 128 de su decreto reglamentario la deducción de las amortizaciones de bienes intangibles, como los derechos de concesión, esta deducción supone la existencia de un costo de adquisición que en el caso en análisis no se ha producido" (confr. resol. cit., fs. 189, últ. párr.), por cuanto no alega ni acredita que la sociedad adjudicataria o sus accionistas privados hayan abonado suma alguna en contraprestación por la concesión de la explotación de las mencionadas centrales hidroeléctricas o que hayan incurrido en algún costo para acceder al uso de los bienes mencionados (confr. art. 4° del decreto 2137/98 en actuaciones administrativas, "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 5, fs. 852 *in fine*). En atención a lo expuesto resulta inaplicable el art. 32 del acuerdo del 4 de diciembre de 1997, invocado por la actora en sustento de su pretensión, en cuanto establece que "el concedente deberá elaborar un inventario de bienes propios y bienes cedidos de las centrales existentes" a efectos de "valorizar la Concesión" y que "[e]l valor del derecho de concesión de estas centrales existentes, incluidos los bienes propios, constituye el costo amortizable para la Sociedad del Proyecto" (confr. art. 32, actuaciones administrativas "impuesto a las ganancias", cuerpo n° 1, fs. 30), por cuanto

Corte Suprema de Justicia de la Nación

no surge del mencionado acuerdo ni de las constancias aportadas a la causa, que la sociedad adjudicataria o sus accionistas privados hayan efectuado un sacrificio económico equivalente al valor invocado que la actora pretende amortizar. Por último, cabe señalar que el caso tampoco encuadra en el art. 4° de la Ley de Impuesto a las Ganancias toda vez que la norma mencionada alude a la amortización de bienes adquiridos a título gratuito, extremo que no se verifica en el caso de autos pues la Provincia de Mendoza no entregó en propiedad a CEMPPSA los bienes públicos que integran las centrales hidroeléctricas *sub examine* sino que le otorgó el derecho de uso de aquellos al adjudicarle la concesión (confr. decreto 2137/98, art. 4°).

26) En lo que respecta a los intereses resarcitorios, los agravios resultan igualmente inatendibles pues de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal en la causa "Citi-bank" (Fallos: 323:1315, considerando 10), las razones expuestas en la contestación del memorial no son aptas para la eximición de tales accesorios.

Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios y, en consecuencia, se mantienen las resoluciones de la AFIP-DGI cuya apelación dio origen a estos autos. Costas de todas las instancias en el orden causado en razón de la notoria complejidad de las cuestiones examinadas. Notifíquese y, oportunamente devuélvase.

**ELENA I. HIGHTON de NOLASCO****CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ**

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por el **Dr. Demian Konfino**, con el patrocinio letrado de las Dras. **Agostina Carla García y Silvia Josefina Pepe**.

Traslado contestado por la **actora, Consorcio de Empresas Mendocinas Para Potrerillos S.A.**, representada por el **Dr. Alberto Tarsitano**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III**.

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