

*Procuración General de la Nación*

S u p r e m a            C o r t e    :

- I -

A fs. 163/166 de los autos principales (a los que se referirán las demás citas, salvo indicación en contrario), la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento de la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la aplicación del impuesto al valor agregado sobre las operaciones de comercialización de parcelas ubicadas en el cementerio privado que explota San Buenaventura, actora en autos.

Para así resolver, valoró que mediante el contrato de fs. 9/21, celebrado entre el Municipio de Resistencia (Provincia del Chaco) y la recurrente, se le había otorgado a ésta la concesión -en forma gratuita- del cementerio parque privado "Monte Alto", por un plazo de noventa y nueve años.

Añadió que la accionante, en virtud del citado acuerdo, cede parcelas a terceros bajo la modalidad de "concesión de derecho de uso", debiendo aquellos sujetarse a las disposiciones del reglamento general del cementerio y pagar la tarifa que fija el concesionario para el cuidado y mantenimiento de su lote.

En tales condiciones, aseveró -en coincidencia con el Tribunal Fiscal- que el servicio de mantenimiento de las parcelas resulta inescindible del contrato de concesión, y se produce un esquema de interdependencia entre aquellas prestaciones y la operación sub examine, que sujeta al impuesto a ésta última, originalmente exenta (art. 6, inc. j., pto. 24, ley del impuesto al valor agregado, texto sustituido por ley 23.349, modificado por el art. 1º, pto. 5., de su similar 23.871, vigente durante los períodos de la litis).

Por último, concluyó que los argumentos ensayados por la recurrente, con sustento en normas de derecho común,

soslayan la regla hermenéutica sentada por el Tribunal en Fallos: 212:64; 248:157 y 249:256, entre otros, con relación a lo dispuesto por el art. 12 de la ley 11.683 (t.o. 1952), en cuanto establece que en la interpretación de sus disposiciones o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se deberá atender al fin de las mismas y a su significación económica y sólo cuando no sea posible fijar -por su letra o espíritu- el significado y alcance de los conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 169/181 que, denegado por el a quo a fs. 195, dio lugar a la presente queja.

Reiteró que la parcelas son entregadas a terceros mediante una *"cesión a perpetuidad del derecho real de uso"* y denunció que, de los aproximadamente cien cementerios privados que funcionan en el país y emplean idéntica modalidad, al único que se le exige que tribute el impuesto al valor agregado es a su mandante, máxime cuando la propia Administración Federal de Ingresos Públicos (D.G.I.) reconoció que tal cesión no se encuentra sujeta al tributo (dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica 41/02, del 12/04/02).

Asimismo, sostuvo -con apoyo en otros pronunciamientos del Tribunal Fiscal de la Nación- que la cesión del derecho real de uso no es venta ni locación, motivo por el cual se encuentra al margen de la imposición, sin que corresponda extender analógicamente el tratamiento unificado que prevé el último párrafo del art. 7º de la ley del gravamen también a estos supuestos de no sujeción, toda vez que ha sido establecido únicamente para las exenciones.

- III -

*Procuración General de la Nación*

Mediante ordenanza 1715, del 14 de febrero de 1990, el Concejo Municipal de de Resistencia aprobó el pliego de condiciones particulares del llamado a licitación pública N°2/90, para la habilitación de cementerios parques privados (fs. 59/79). Allí, en el capítulo titulado "*Funcionamiento*", dispuso que las parcelas serían entregadas en "*venta, locación o derecho real de uso*" (6° párrafo, fs. 68).

La aquí actora resultó adjudicataria de esa licitación, por lo cual el 28 de agosto de 1991 suscribió el contrato de concesión gratuita del cementerio sobre un terreno de su propiedad, por un plazo de noventa y nueve años (fs. 9/21). En su art. 4° se establecieron las bases para el cálculo de la tarifa que debía abonar el "*cesionario*" de la parcela.

A fs. 11 de los antecedentes administrativos agregados por cuerda (OI 12.872, cuerpo N° 1, IVA) obra un ejemplar del "*certificado de cesión a perpetuidad*", empleado por la actora para instrumentar el acuerdo con sus cesionarios, quienes quedan sujetos a las disposiciones del reglamento general del cementerio parque, que obra en su dorso.

El art. 4° del citado reglamento establece que San Buenaventura S.R.L. otorgará los recibos y/o certificados de "*cesión*" que correspondan a las respectivas parcelas, en los que constará el nombre de los cesionarios, la ubicación de la parcela y el precio total.

El art. 8°, por su parte, exige la presentación del "*certificado de cesión del derecho de uso de la parcela*", entre otros elementos, como requisito para autorizar una inhumación.

Los arts. 11 y 12, a su turno, fijan el mecanismo de transferencia de los derechos sobre las parcelas, mediante actos entre vivos o mortis causae respectivamente, y obliga a

la actora a inscribir los nuevos titulares en el libro de "Registro de Cesiones" de la Municipalidad de Resistencia.

Por último, el art. 17 aclara que la cesión de los derechos sobre las parcelas son susceptibles de prescripción entre titulares o herederos legales, siendo actos posesorios -a estos efectos- contribuir a solventar los gastos de su mantenimiento, impuestos y tasas que correspondan.

De lo expuesto se evidencia, en mi opinión, que el a quo restó todo valor a los términos contenidos en el pliego, en el contrato de concesión con el Municipio y, principalmente, en las cláusulas del reglamento general del cementerio, que es ley para las partes (art. 1197, Código Civil), al calificar al negocio jurídico como "concesión" de derecho de uso, expresión jamás utilizada por los contratantes ni por la Municipalidad de Resistencia.

Así, al apartarse de la regulación jurídica municipal fijada para la actividad de San Buenaventura S.R.L. -que no incluye a la "concesión de uso" (cfr. ordenanza 1715, ya citada)- y de la voluntad contractual expresamente declarada por la actora y sus cesionarios, el pronunciamiento recurrido incurre en un doble vicio que lo descalifica: en primer término, prescinde de las normas municipales aplicables al caso y, segundo lugar, asigna a las cláusulas del contrato un sentido reñido con la literalidad de sus términos y la intención de las partes, aún cuando sus expresiones son claras y terminantes (Fallos: 314:363).

Consiguientemente, estimo que lo decidido no se basa en explícitas razones suficientes de derecho (Fallos: 306:85; 312:1458; 313:919). Máxime, si se ha fundado en elementos apartados de las circunstancias comprobadas de la causa, sin atender a la voluntad manifestada en forma expresa por los otorgantes de la convención, pauta fundamental para

*Procuración General de la Nación*

desentrañar su hermenéutica (Fallos: 311:1337).

A mayor abundamiento, estimo oportuno recordar que V.E. calificó la concesión como aquel acto jurídico de derecho público que tiene por fin esencial organizar un servicio de utilidad general, cuyo rasgo característico consiste en delegar en un concesionario aquella parte de la autoridad del Estado o de los cuerpos administrativos reputada indispensable para hacer efectiva la remuneración de los capitales en la obra pública (Fallos: 183:116 y su cita).

Desde tal perspectiva, y contrariamente a lo sostenido por el a quo, no encuentro que la *"cesión de derecho de uso de la parcela"* convenida entre San Buenaventura S.R.L. y sus cesionarios reúna tales características, pues su finalidad es la inhumación de cadáveres y la utilización de las sepulturas en las condiciones fijadas por el ya citado reglamento general (fs. 11 vta. de los antecedentes administrativos. OI 12.872, cuerpo N° 1, IVA). En tales condiciones, es evidente que -por su conducto- no se delega una porción de autoridad estatal ni existe para los cesionarios una retribución por la concreción de una obra pública.

No menos errado, desde mi óptica, resultaría tipificar el negocio en examen como un contrato de concesión comercial, definido por el Anteproyecto de Código Unificado Civil y Comercial de la Nación como aquél en el cual *"...el concesionario, que actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros, se obliga mediante una retribución a disponer de su organización empresaria para comercializar mercaderías provistas por el concedente, y prestar los servicios y proveer los repuestos y accesorios según se haya convenido"* (Anteproyecto elaborado por la Comisión creada por decreto 685/95). No existe en el sub iudice puesta a disposición de

una organización empresaria por parte del adquirente de la parcela ni su finalidad es la comercialización de mercaderías.

Lo hasta aquí expresado no debe ser entendido como una convalidación del contenido de las cláusulas contractuales pactadas, cuya validez o nulidad jurídica es ajena a la materia del pleito. La revocación que en este punto se propicia obedece a que el a quo prescindió del encuadre elegido por las partes, sin dar motivo alguno para ello, con grave menoscabo para la seguridad jurídica de la recurrente, al sustituirla en el ejercicio de su libertad contractual, garantía que se encuentra firmemente amparada por la Constitución Nacional (Fallos: 311:1337).

- IV -

Cierto es que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (art. 2º, ley 11.683. t.o. 1998). Ello, en consonancia con el principio de la realidad económica, al que alude el art. 1º del citado ordenamiento (antiguo art. 12, t.o. 1952, que invoca la Cámara).

Pero, con arreglo a tal principio, no se advierte que existan motivos por los cuales deba dejarse de lado el hecho de que se está en presencia de una "cesión de derecho de uso" según lo establecido en el "certificado de cesión a perpetuidad" antes mencionado, puesto que ello se adecua a la realidad económica de la operación celebrada entre San Buenaventura S.R.L. y sus cesionarios, conforme los términos del contrato de concesión gratuita del cementerio suscripto el 28 de agosto de 1991 entre la primera y el Municipio de Resistencia y al pliego de condiciones particulares del llamado a licitación pública que precedió a su firma (arg. E.627,

*Procuración General de la Nación*

XXXVIII, "Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe c/Dirección General Impositiva -TF 14.663-", sentencia del 22 de febrero de 2005, cons. 6º).

Por último, no escapa a mi análisis el arduo debate doctrinario originado por la aparición de cementerios privados y los inconvenientes ocasionados por la carencia de una regulación expresa de la nueva figura, traducido -incluso- en proyectos de reforma a la legislación civil aplicable, para adaptar los derechos reales existentes o crear otros nuevos, tendientes al mejor resguardo de los intervinientes en tal operatoria.

En base a estas circunstancias, tampoco encuentro que el a quo especifique razón alguna para sostener que la estructura jurídica empleada por la actora -"cesión del derecho de uso de la parcela"- haya sido manifiestamente inadecuada, no responda a la realidad económica imperante o a la cabal intención perseguida conjuntamente con sus contratantes, en forma tal que permita desconocer la forma elegida, como lo autoriza el art. 2º de la ley 11.683 y la jurisprudencia del Tribunal (Fallos: 237:246; 249:256; 251:379; 283:258; 307:118).

- V -

Por lo expuesto, opino que debe declararse procedente el recurso de hecho, dejar sin efecto la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios y devolver los autos al tribunal de origen, para que, por quien corresponda, dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 19 de mayo de 2005.-

RICARDO O. BAUSSET.-

ES COPIA

Buenos Aires, 23 de mayo de 2006.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa San Buenaventura S.R.L. (TF 15.541-I) c/ Dirección General Impositiva", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

1°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la determinación de oficio efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, que tuvo como fundamento considerar que la comercialización de parcelas del cementerio privado explotado por la actora se encontraba gravada por el impuesto al valor agregado.

2°) Que, contra lo así resuelto, la parte actora interpuso el recurso extraordinario cuya denegación dio origen a la queja en examen. El remedio planteado resulta procedente, puesto que se encuentra en discusión la inteligencia que cabe asignar a normas de carácter federal —como lo son las de la ley del impuesto al valor agregado (ley 23.349 y sus modif.)— y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido adversa al derecho que la apelante sustenta en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

3°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara compartió el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación, según el cual el contrato de concesión de uso estaría exento del gravamen en virtud de lo dispuesto por el art. 6°, punto 24, de la ley del IVA (corresponde al art. 7° en el texto ordenado en 1997 de la ley 23.349). Sin embargo, en razón de que el último párrafo de esa norma prevé que tal exención "no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o la



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

locación, la realice en forma conjunta o complementaria con locaciones de servicio gravadas, salvo disposición expresa en contrario", las sentencias dictadas en las anteriores instancias concluyeron, sobre la base de considerar que la cesión a perpetuidad del derecho real de uso de las parcelas del cementerio se encuentra inescindiblemente unido al servicio de mantenimiento de aquéllas, y que este servicio se encuentra gravado por el impuesto, que también lo estaba la cesión de las parcelas.

El Tribunal Fiscal lo expresó en los siguientes términos: "cabe concluir que la exención del contrato de concesión cae ante la circunstancia de la prestación en forma conjunta del servicio gravado, razón por la que el criterio fiscal expuesto en la resolución venida en recurso es correcto, por lo que cabe su confirmación" (fs. 114 vta.).

4°) Que en primer lugar cabe poner de relieve que las sentencias de las anteriores instancias —tal como lo señala adecuadamente el señor Procurador Fiscal subrogante en el punto III de su dictamen— han examinado incorrectamente la cuestión sobre la que radica verdaderamente la controversia puesto que lo que corresponde decidir no es si resulta aplicable el impuesto al valor agregado por el otorgamiento de una "concesión", sino sobre los contratos de "cesión de derecho de uso" de las parcelas, celebrados entre la actora y sus clientes, según lo establecido en los "certificados de cesión a perpetuidad".

5°) Que, sentado lo que antecede, y más allá de la calificación que tal clase de convenios pueda merecer en el campo del ordenamiento civil, no hay elementos que hagan suponer que los contratos de cesión de las parcelas del cementerio privado no se adecuen a la realidad económica de las operaciones realizadas entre la actora y sus clientes o que

sean manifiestamente inadecuados para reflejar la cabal y efectiva intención perseguida por los contratantes. Por lo tanto, su tratamiento impositivo debe examinarse sobre la base de lo acordado entre las mencionadas partes (conf. arts. 1 y 2 de la ley 11.683 —t.o. en 1998— y causa E.627.XXXVIII "Empresa Provincial de Energía de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva (TF 14.663)", sentencia del 22 de febrero de 2005, entre otras).

6°) Que lo precedentemente señalado resulta relevante puesto que la cesión del derecho de uso sobre las parcelas se encuentra al margen del objeto del impuesto al valor agregado, en tanto no puede —mediante una razonable y discreta interpretación de las normas respectivas (Fallos: 280:82; 302:661, entre otros)— ser incluida en los presupuestos de hecho —venta de cosas muebles, obras, locaciones y prestaciones de servicios, importación definitiva de cosas muebles o de servicios— contemplados por la ley.

7°) Que, por lo tanto, cabe concluir en que no se trata del supuesto de una exención —como la prevista en el punto 23, inc. h, del art. 7 de la ley del tributo (t.o. en 1997) respecto del "otorgamiento de concesiones"— que pueda caer, como lo dispone el último párrafo de ese artículo "cuando el sujeto responsable por la venta o locación la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas", sino de un caso en el que el negocio jurídico —la cesión del derecho de uso de las parcelas— se encuentra excluido del objeto del tributo. Y, en tales condiciones, la existencia de otras prestaciones vinculadas con dicho negocio —y con abstracción de que sobre estas últimas pueda recaer el tributo— no pueden dar sustento a la pretensión fiscal de gravar a aquél, ya que —además de lo precedentemente expresado— no se configuran ni concurren las condi-

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

ciones previstas en el último párrafo del art. 3° de la ley del impuesto.

Por ello, oído el señor Procurador Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito de fs. 41, agréguese la queja al principal, y vuelvan los autos al tribunal de origen, a fin de que, por medio de quien corresponda, se proceda a dictar un nuevo fallo con arreglo al presente. Notifíquese y remítanse. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso de hecho interpuesto por **San Buenaventura S.R.L.**, representada por **el Dr. Eduardo A. Wannesson**  
Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I**  
Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**