

Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año del Bicentenario de la Declaración de la
Independencia Nacional

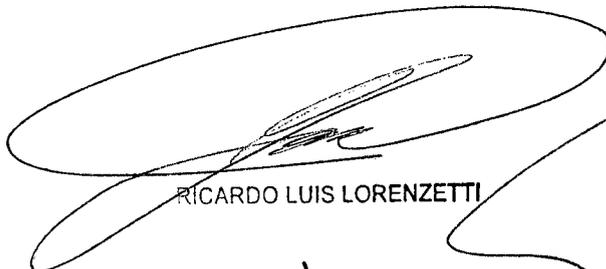
Buenos Aires, 24 de mayo de 2016.

Vistos los autos: "Empresa Alas Argentinas SRL (TF 29.795-I) c/ DGI".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y, se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por **Empresa Alas Argentina SRL**, representada por la **Dra. Patricia Virginia González**, con el patrocinio letrado del **Dr. Juan Pablo Venere**.

Traslado contestado por **el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agustina Carla García**.

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

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

Procuración General de la Nación

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

- I -

En la sentencia que obra a fs. 391/394 vta., la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución 47/2007 (DV DRR1) de la AFIP, del 31 de mayo del 2007, mediante la cual el ente recaudador había impugnado las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado presentadas por Empresa Alas Argentinas SRL por los períodos fiscales 3/2002 a 2/2005 (ambos inclusive), determinado de oficio las respectivas obligaciones tributarias, con sus intereses resarcitorios, y aplicado una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Destacó que la actora realiza como actividad principal la prestación de servicios de enseñanza para adultos relativa a la profesión de piloto comercial de avión. Y que el organismo fiscal entendió que no se reunían las condiciones establecidas en el art. 7º, inc. h), ap. 3, de la ley del IVA debido a que, aun cuando su escuela contara con la habilitación oficial de la Fuerza Aérea Argentina, al no existir al respecto planes de enseñanza oficial regulados por la ley 24.195, resultaba imposible cumplir con el requisito de que la enseñanza se ajustase a aquéllos.

Señaló que la interpretación dada por el Fisco a la norma en cuestión resultaba ligera y carente de sustento. Puso de relieve que la actividad aeronáutica en nuestro país está fuertemente subordinada a la regulación del Estado Nacional, en especial por parte de la Fuerza Aérea Argentina, entidad que fija los planes de instrucción oficial de la actividad de los

pilotos de aeronaves. Agregó que el aprendizaje de una tarea que posee características tan especiales como la operación de aviones no puede equipararse a la educación común de niños, adolescentes y del resto de los adultos. Indicó que la circunstancia de no hallarse incluida en la órbita de la ley 24.195 no obsta a su vigencia, ni impide que su enseñanza pueda desarrollarse en una jurisdicción diversa a la del Ministerio de Educación.

Indicó que la Fuerza Aérea Argentina desempeña una función mucho más amplia que la mera regulación del tráfico aéreo, y que si es potestad exclusiva de ella otorgar las licencias que habilitan a realizar todas las actividades vinculadas con el funcionamiento de las aeronaves, resulta obvio que no podría cumplir con tal cometido si los postulantes no justificaran haber cursado y aprobado los ciclos de instrucción pertinentes para cada especialidad. De allí que los planes de educación de escuelas como la actora deben contar con la autorización de ese organismo estatal, y por lo tanto adquieren así la calidad de "oficiales", sin que sea menester la intervención de otra dependencia o ministerio del Estado.

Añadió que es la Fuerza Aérea Argentina el organismo que tiene a su cargo dictar las normas y establecer los requisitos a los que deben ajustarse las escuelas de vuelo. Y que debe tenerse en cuenta que las licencias aeronáuticas se otorgan en el ámbito de la aviación civil, con vigencia internacional, y expedidas conforme con lo dispuesto por el art. 76 del Código Aeronáutico. Destacó también que el decreto 1.954/77 reglamenta las bases, funciones y atribuciones de la Dirección de Habilitaciones Aeronáuticas, a fin de que ella

Procuración General de la Nación

expida los certificados y habilitaciones de las escuelas de vuelo, de conformidad con las exigencias legalmente establecidas y con las reglamentaciones que fije dicha fuerza.

Por otra parte, afirmó que ni la ley del gravamen ni su reglamento exigen que los planes de enseñanza oficial de cuya incorporación depende la franquicia sean tutelados por el Ministerio de Educación, ni que éste tenga la exclusividad para el dictado o aprobación de todos los planes de enseñanza oficial, o que ello le esté vedado a otra dependencia estatal.

- II -

Por su lado, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a fs. 444/447 vta. revocó la sentencia de la instancia anterior.

Tras recordar el texto del art. 7º, inc. h), ap. 3 de la ley del gravamen, señaló que el primer párrafo de este precepto establece una exención condicionada a que el establecimiento educativo privado reúna simultáneamente dos requisitos: que él esté incorporado a los planes de enseñanza oficial y que éstos estén reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones.

Expresó que, de conformidad con la ley 24.195, es preciso que los servicios prestados por establecimientos educativos privados abarquen planes de instrucción existentes o propios, pero con reconocimiento oficial por parte de la autoridad jurisdiccional en materia educativa, que es el respectivo ministerio de educación del nivel estatal de que se trate, concluyendo en que sólo de esta manera ellos se encontrarán amparados por el beneficio fiscal en cuestión.

En su aplicación al caso de autos, expresó que la prueba rendida no permite tener por cumplido ese recaudo. En efecto, puntualizó que los cursos dictados por la escuela actora se hallan, en su aspecto académico, sujetos a la aprobación y control del Ministerio de Educación de la Nación, pero que dicha parte no demostró que tales cursos respondan al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por ese ministerio, de forma tal que permita tener por reunido el extremo de la existencia de un "plan de enseñanza oficial".

Agregó que si bien los cursos en cuestión cuentan con la habilitación de la Fuerza Aérea Argentina, este organismo sólo evalúa las condiciones de los inscriptos que aspiran a obtener la licencia de piloto.

- III -

A fs. 453/472 vta. luce el recurso extraordinario que interpuso la actora.

Expuso, por una parte, que existe cuestión federal toda vez que el *a quo* ha realizado una interpretación restrictiva y errónea del art. 7º, inc. h), ap. 3 de la ley del impuesto, desconociendo la forma en que se desarrolla en nuestro país la actividad aeronáutica.

Paralelamente, achacó arbitrariedad a la decisión recurrida, en cuanto prescindió de las pruebas aportadas por ella, demostrativas de la existencia de planes de enseñanza oficial establecidos y controlados por la Fuerza Aérea Argentina, dependiente del Ministerio de Defensa de la Nación.

El recurso fue parcialmente concedido a fs. 492, al ser denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada a la

Procuración General de la Nación

decisión apelada, sin que exista constancia de que se hubiera interpuesto la pertinente queja al respecto.

- IV -

En mi parecer, el recurso extraordinario deducido es formalmente admisible, toda vez que se discute la interpretación de normas federales (arts. 7°; inc. h, ap. 3°, ley 23.349 -t.o. en 1998 y sus modificaciones- y arts. 1°, 76 y cc. del Código Aeronáutico, entre otras), y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48; Fallos: 328:690).

Además, al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado (Fallos: 310:2200; 314:529 y 1834; 316:2624, entre otros).

Por último, no obstante haber sido concedido parcialmente el recurso federal, estimo que los agravios alegados al deducir la apelación del art. 14 de la ley 48 se hallan inescindiblemente ligados entre sí, por lo que la concesión parcial decidida por el tribunal apelado implicaría una inadecuada ruptura de la unidad conceptual de la argumentación en que basa sus agravios la apelante, motivo por el cual opino que corresponde su tratamiento conjunto (arg. Fallos: 326:1339, 2329; 327:2932, 3597; 330:1855, 2347, entre otros), dada la amplitud que exige la garantía de la defensa en juicio.

- V -

En su art. 7°, inc. h), la ley del IVA establece que estarán exentas las prestaciones y locaciones alcanzadas por el art. 3°, inc. e), ap. 21 que detalla seguidamente, indicando en su ap. 3° -en lo que aquí interesa- que el beneficio alcanza a *"Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de posgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario (...)"*.

Según lo veo, la discrepancia interpretativa de autos finca en la inteligencia atribuible a la norma, en cuanto a la existencia de *"planes de enseñanza oficial"* y de cómo han de ser reconocidos éstos por *"las respectivas jurisdicciones"*.

La tesitura del Fisco Nacional, recogida en la sentencia ahora en crisis, radica en sostener -en resumen- que la actora no puede ser ubicada dentro del ámbito del beneficio fiscal, toda vez que los cursos que dicta no responden a un *"plan de enseñanza oficial"*, ya que los programas respectivos, si bien fueron aprobados debidamente por la Fuerza Aérea Argentina, no cuentan con la aprobación del Ministerio de Educación de la Nación.

Paralelamente, es menester poner de resalto que esa apreciación sustentada por el organismo recaudador presupone, de manera implícita, circunscribir el concepto legal referido a *"las respectivas jurisdicciones"* a los Ministerios (nacional o provinciales) que se ocupen específicamente del área educativa, lo cual equivale a postular que sólo si éstos han reconocido el

Procuración General de la Nación

plan de enseñanza de que se trate la persona que la imparta podrá gozar del beneficio en el IVA.

Adelanto mi postura discrepante de lo sostenido por el *a quo*.

- VI -

Tiene dicho ese Tribunal que, en materia de exenciones impositivas, es constante el criterio conforme al cual deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan (Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599; 327:5649) y que su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973).

Por una parte, si bien es cierto que por lo común es el respectivo ministerio de educación la dependencia oficial encargada principalmente de atender la actividad de la Administración vinculada con la enseñanza, en los niveles y órbitas que le competa, no menos cierto es que ello no quita que otras dependencias del Estado puedan, al mismo tiempo, cumplir con específicas y limitadas funciones relativas a la instrucción y enseñanza en las materias, oficios y profesiones ligadas a la órbita de sus particulares incumbencias.

Así, y en lo que hace al ámbito de la aeronavegación civil, debo destacar que el Código Aeronáutico (ley 17.285 y sus modificaciones) es la norma que rige todo lo atinente a la

actividad aeronáutica civil en el territorio de la República Argentina; que por "aeronáutica civil" se entiende el conjunto de actividades vinculadas con el empleo de aeronaves privadas y públicas, excluidas las militares (conf. art. 1°); que las personas que realicen funciones aeronáuticas a bordo de aeronaves de matrícula argentina, así como las que desempeñan funciones aeronáuticas en la superficie, deben poseer la certificación de su idoneidad expedida por la autoridad aeronáutica, y que la denominación de los certificados de idoneidad, las facultades que éstos confieren y los requisitos para su obtención, serán determinados por la reglamentación respectiva (art. 76). Y, en consonancia con lo anterior, el código mencionado también exige que las personas que desempeñen funciones aeronáuticas a bordo de aeronaves extranjeras posean, para el ejercicio de ellas, certificados de idoneidad aceptados por la autoridad aeronáutica argentina o expedidos de conformidad con los acuerdos internacionales en que la Nación sea parte (art. 19).

Además, tal como consta en autos, es la Fuerza Aérea Argentina, por medio del Comando de Regiones, la autoridad nacional que fijó los planes de instrucción reconocidos a los fines de obtener una licencia aeronáutica (ver arts. 5° y cc., decreto 1.954/77); tales planes se ajustaron a normas internacionales de la Organización de Aviación Civil Internacional; los alumnos de las escuelas de vuelo fueron finalmente examinados por un inspector de la fuerza, quien evaluó sus conocimientos, y era dicha autoridad aeronáutica la única que controlaba lo relativo a las licencias (ver oficio de fs. 297).

Procuración General de la Nación

De lo anterior colijo, sin hesitación, que, contrariamente a lo postulado por la sentencia recurrida, sí existen "planes de enseñanza oficial", que son los mencionados planes de instrucción que -al menos durante el tiempo abarcado por esta controversia- estableció la Fuerza Aérea Argentina, y que también se cumple con el requisito de que aquéllos hayan sido reconocidos por "la respectiva jurisdicción", es decir por la propia Fuerza Aérea Argentina como autoridad de aplicación en lo relativo a tales cuestiones. A mi modo de ver, esto no se ve desvirtuado por el hecho de que también el Ministerio de Educación pueda tener cierta injerencia en lo relativo a otras carreras y estudios vinculados con la actividad aérea (ver fs. 213/221) y, en consecuencia, los haya aprobado y controle sus planes de enseñanza (ver en especial detalle de fs. 216/220).

Entiendo que la conclusión a la que arribo se ve reforzada puesto que -como bien lo advirtió el Tribunal Fiscal- ni la ley del gravamen ni su reglamentación circunscriben la aprobación de los planes de instrucción a la órbita del Ministerio de Educación. Resulta aquí de aplicación la doctrina de V.E. que postula que no corresponde a los jueces introducir distinciones cuando el precepto no lo hace pues, según el conocido adagio, *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Fallos: 304:226, voto del juez Gabrielli; 331:2453, y sentencia en la causa S.268, L.XLVII, "Suárez, Julio Everto c/ M. J. y DDHH - art. 60 ley 24.411 - resol. 1305/07 - ex. 142.195/04", del 7/7/2012 entre otros).

Por último, no puedo dejar de advertir que la tesitura contraria importaría introducir un elemento diferenciador dentro de la educación organizada por el propio

Estado Nacional, según la autorizara el Ministerio de Educación o uno distinto, sin una razón que justifique otorgar un tratamiento más gravoso a la segunda con relación a la primera, en desmedro de una inteligencia más racional de la norma (arg. Fallos: 306:1580 y 327:5649).

- VII -

En virtud de antedicho, opino que cabe declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 453/472 vta., y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 21 de septiembre de 2015.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación