Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de febrero de 2019.-

Vistos los autos: "Baxxor S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que esta Corte comparte los fundamentos y conclusiones del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos términos se dan por reproducidos en razón de brevedad.

Por ello, y de conformidad con el referido dictamen, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

En disidencia

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

DISI -//-

JUAN CARLOS MAQUEDA

RICARDO LUIS LORENZETTI

En disidencia

HORACIO ROSATTI

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 HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al mantener la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto las determinaciones de oficio realizadas con relación a las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto al valor agregado -períodos fiscales abril 2003/ noviembre 2004 y diciembre 2004/ marzo 2005- mediante las que el organismo fiscal consideró gravadas con aquel tributo las comisiones percibidas por desempeñar la actividad de promoción, difusión y venta de pasajes aéreos internacionales en nombre y representación de la Compañía Mexicana de Aviación S.A. y, revocó la sanción de multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley 11.683. Por otra parte, tal como lo había decidido el organismo jurisdiccional, mantuvo el ajuste fiscal practicado en el mismo gravamen con relación a las comisiones que Baxxor S.A. cobró por la representación de la firma Budget y la multa impuesta por omitir el ingreso del tributo, con la reducción al mínimo legal dispuesta por el mencionado tribunal administrativo (confr. fs. 719/724 y resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos 99/2008 (D.R.R.II-D.R.P.); 107/2010 (DV RRII P); 60/2013 (DV RRII P) y 61/2013 (DV RRII P), a fs. 68/96, 167/193, 405/416 y 547/556, respectivamente).

2°) Que el *a quo*, tras resumir la posición de las partes y transcribir las normas que rigen el caso, recordó que el Tribunal Fiscal de la Nación había considerado que la actividad desarrollada por la actora estuvo dirigida, esencialmente, a la intermediación en la promoción, comercialización y venta de pasajes aéreos internacionales, por cuenta y orden de la Compañía Mexicana de Aviación S.A. y que, con sustento en los dictámenes 37/2005 y 27/2008 emitidos por el Fisco Nacional y en lo resuelto por la Sala A del mismo tribunal en el caso "Garman Representaciones S.A.", el 28/4/2011, cabía concluir que se trataba de actividades conexas e inescindibles del servicio de transporte internacional que se hallaban exentas del pago del IVA (art. 7, inciso h, punto 13, de la ley del gravamen y art. 34 de la reglamentación), y no de gestiones comerciales que pudieran ser alcanzadas por aquel tributo, en los términos del art. 3°, inciso e, punto 21, de la ley (t.o. 1997 y sus modificaciones).

Asimismo, expresó que el organismo fiscal centró sus agravios en que existía en el país una sucursal de la Compañía Mexicana de Aviación S.A. que realizaba las tareas operativas y que Baxxor S.A., sin poseer el carácter de representante legal o judicial de aquella, actuaba como su mandataria y le facturaba comisiones por los servicios de promoción y venta de pasajes. En consecuencia, sostuvo que la demandada hizo hincapié en el carácter de intermediaria de la actora sin rebatir en forma concreta y razonada la condición de conexidad de la actividad desempeñada por Baxxor S.A. que le atribuyó el Tribunal Fiscal.

Aun así, hizo mención de la prueba producida en la causa, en especial, las contestaciones de fs. 142, 144 y 157 a los oficios librados, reprodujo ciertas cláusulas del contrato de agente general de ventas agregado a fs. 549/609 de las actuaciones administrativas y, sobre tales bases, concluyó que debía ser confirmada la decisión del Tribunal Fiscal en cuanto al tratamiento impositivo de los servicios prestados por la actora.

Finalmente, en lo atinente a aquella parte del ajuste fiscal que el Tribunal Fiscal había convalidado, confirmó la reducción del *quantum* de la multa, sobre la base de considerar que de las constancias de la causa no surgían antecedentes de la comisión de otras infracciones y que, si bien, la demandada había sostenido "…la existencia en sus registros de un sumario del año 2007 presuntamente informado (vía e-mail) por la Sección Sumarios de la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo…, lo cierto es que tal prueba no fue producida en autos…" (fs. 724).

3°) Que contra aquel pronunciamiento la demandada dedujo el recurso extraordinario (fs. 729/743) que fue concedido únicamente en cuanto en el "…se cuestiona el alcance y la interpretación de normas de carácter federal…" y denegado en lo relativo a la arbitrariedad invocada (fs. 761/761 vta.), sin que contra este último aspecto de la decisión aquella interpusiera el recurso de hecho.

4°) Que en el remedio federal el Fisco Nacional reprodujo las partes pertinentes del fallo dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, en el caso "Garman Representaciones S.A." -que

revocó la decisión que en esa causa había adoptado la Sala A del Tribunal Fiscal- y sostuvo que en el *sub examine* se presentaba un supuesto fáctico y jurídico similar al allí examinado.

En especial, señaló que es correcto el alcance que en aquella decisión se le otorgó a la exención prevista en el art. 7°, inciso h, apartado 13, de la ley del impuesto al valor agregado y en el art. 34 de su reglamentación, pues la conexidad exigida por esta última norma no implica que toda prestación realizada en favor de las empresas de transporte internacional quede alcanzada por la exención, sino que solo comprende aquellas actividades que de un modo directo y complementario permiten llevar a cabo la prestación del servicio de esa clase de transporte. En el concepto de la recurrente, la cámara al aplicar al caso las normas federales apartándose de tal inteligencia ha dictado una sentencia que contiene graves errores de juzgamiento y no constituye un acto judicial válido.

En particular, expresó que la fiscalización constató la existencia de una sucursal de la Compañía Mexicana de Aviación S.A. que es la que realiza en la República Argentina el transporte aéreo internacional y todas las tareas operativas que este requiere y que, Baxxor S.A. es la empresa dedicada a realizar una serie de gestiones comerciales sin poseer el carácter de representante legal o judicial de dicha compañía, por las que factura a la mencionada sucursal comisiones por el servicio de promoción y venta de pasajes, es decir, que no documenta ni realiza ninguna de las operaciones contenidas en el art. 34 del decreto reglamentario de la ley del IVA. Sostuvo, que aquella sucursal no es un simple asiento jurídico destinado

a cumplir con las normas del derecho societario sino que es la que brinda el servicio de transporte internacional de pasajeros y cargas y, la que ha declarado ingresos significativos en el impuesto a las ganancias durante los períodos fiscales 2003 y 2004. Asimismo, indicó que las determinaciones de oficio realizadas por la autoridad fiscal describen con suficiente claridad que la actividad desplegada por Baxxor S.A. consiste en una gestión comercial en favor de la Compañía Mexicana de Aviación S.A. retribuida mediante el pago de comisiones.

Por último, en lo atinente a los argumentos expuestos en el considerando 7° de la sentencia para confirmar la reducción de la multa al mínimo legal, solo expresó que no correspondía ese beneficio pues existía "…un antecedente por una infracción material del artículo 45 de fecha 17/12/2007 Sumario N°DJRPM123691071…" (fs. 739).

5°) Que el recurso extraordinario, con el alcance de su concesión, es formalmente admisible pues se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (art. 7°, inciso h, punto 13, de la ley del IVA y art. 34 del decreto reglamentario) y la decisión definitiva del tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inciso 3°, ley 48).

6°) Que la cuestión planteada relativa al alcance de las normas citadas es sustancialmente análoga a la resuelta, en la fecha, en los autos CAF 11335/2012/CS1 y CAF 11335/2012/RH1 "Garman Representaciones S.A. (TF 22794-I) c/ DGI", a cuyas consideraciones corresponde remitir en razón de brevedad (en

especial, considerados 12, 13 y 14, párrafos 1 a 4, de la disidencia de los suscriptos).

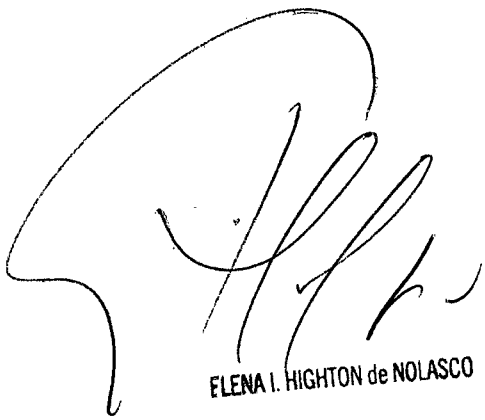
En apretada síntesis, en aquella decisión esta Corte tras recordar el criterio de interpretación que rige en materia de normas que consagran exenciones tributarias, expresó que según el texto del art. 34 de la reglamentación quedaban comprendidos en la exención que se examina "...todos los servicios que cumplieran entre otras condiciones, las de ser '...servicios *conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo*', expresión que por la secuencia y especificidad de los términos utilizados, permite inferir que no se refiere a todo servicio que de algún modo se relacione o vincule con la actividad de transporte internacional, sino únicamente a aquellos que coadyuven a su prestación o tiendan de un modo directo a facilitar esa modalidad de transporte". Y que, si bien es cierto que "...el primer párrafo de aquel artículo contiene una descripción solo ejemplificativa de una serie de servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera que se hallan comprendidos en la exención (por ejemplo, carga y descarga, estibaje, eslingaje, servicios de grúa, remolque etc.), tanto el contenido de dicha enumeración y las características de los servicios mencionados como la previsión de su tercer párrafo, relativa a que la exención también será procedente si se trata de las medidas de seguridad, resguardo, mantenimiento o similares que adopte el transporte internacional en tanto 'resulten adecuadas al tipo de bienes transportados', refuerzan aquella idea restrictiva y descartan una laxitud de la norma reglamentaria que permita alcanzar a otra clase de

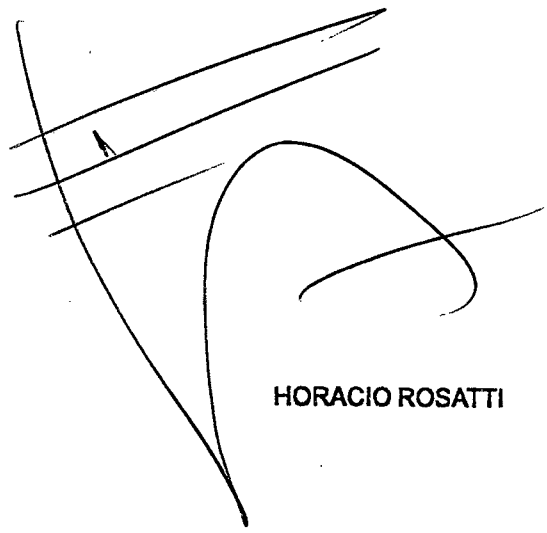
prestaciones de índole comercial y administrativa…" que responden al modo de organizar o gestionar el negocio por parte de la línea aérea que realiza el transporte internacional. En ese entendimiento, el Tribunal al examinar, en especial, el contrato por el cual se designaba a "Garman Representaciones S.A." como "AGENTE GENERAL", concluyó que el cúmulo de tareas desarrolladas por aquella empresa no se limitaba a complementar el transporte de pasajeros y cargas en sí mismo, ni tenía por objeto exclusivo servirlo y que, en consecuencia, las comisiones percibidas como retribución por las prestaciones de orden comercial realizadas para la aerolínea -AVIANCA- no se hallaban comprendidas en la exención del art. 34 de la reglamentación de la ley del impuesto al valor agregado y debían ser alcanzadas por dicho impuesto, de conformidad con lo previsto en el art. 3°, inciso e), punto 21, de aquella ley (conf. considerando 14).

7°) Que el tribunal de grado, al abocarse al tratamiento de los agravios llevados a su conocimiento, no ha efectuado una interpretación de las normas acorde con la señalada precedentemente, razón por la que dado el limitado ámbito de conocimiento con que ha sido habilitada la jurisdicción del Tribunal, se ordenará el dictado de un nuevo pronunciamiento, para que, con tal comprensión sean examinadas las cláusulas del "Contrato de Agente de Ventas" que solo han sido mencionadas por el fallo objeto del recurso. En especial, las relativas al objeto; a la modalidad de ventas del transporte internacional -directas o, en su caso, efectuadas por otros operadores mediante el sistema "BSP"- y de transferencia de los fondos; las referentes al procedimiento para el cobro de las

comisiones pactadas y a la obligación de promocionar adecuadamente los servicios de la compañía Mexicana de Aviación S.A. (confr. entre otras, Cláusulas SEGUNDA; QUINTA; DÉCIMA y DÉCIMA PRIMERA del CONTRATO DE AGENTE GENERAL DE VENTAS, sus Anexos, ADDENDUM y CONVENIO MODIFICATORIO, en las actuaciones administrativas O.I. 3333/2, Cuerpo IVA N° 3 y Cuerpo IVA N° 4, fs. 549 a 609).

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario con el alcance de su concesión y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo al presente. Notifíquese y devuélvase.





Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario interpuesto por: **la demandada** representada por la **Dra. Ana Cecilia Di Stefano,** con el patrocinio letrado del **Dr. Calos Alejandro Muzzio.**

Traslado contestado por: **Carlos Asensio, presidente de la firma actora,** con el patrocinio letrado del **Dr. Juan José Kelemen Masseroni.**

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

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