Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 26 de febrero de 2019.-

Vistos los autos: "Garman Representaciones S.A. (TF 22.794-I) c/ DGI".

Considerando:

Que los agravios relativos a la interpretación del alcance de la exención prevista en el art. 7°, inciso h, apartado 13 de ley del Impuesto al Valor Agregado hallan adecuada respuesta en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos términos se dan por reproducidos en razón de brevedad.

Que en atención al modo en que se resuelve sobre ese punto y al único fundamento que utilizó la cámara como sustento de su decisión en relación a las deducciones pretendidas por la actora en el impuesto a las ganancias, corresponde que el *a quo* se pronuncie oportunamente a ese respecto.

Por ello, y de conformidad con el referido dictamen, se declara admisible la queja interpuesta, procedente el remedio federal y se revoca la sentencia impugnada. Con costas. Notifíquese; reintégrese el depósito de fs. 63 del recurso de hecho; y, fecho, vuelvan los autos al tribunal de origen para

-//-

-//-que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente.

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

JUAN CARLOS MAQUEDA

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

RICARDO LUIS LORENZETTI

DISI-//-

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 I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, mantuvo la determinación de oficio realizada por el organismo fiscal con respecto a las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto al valor agregado (correspondientes a los períodos fiscales diciembre de 1996/abril de 2002) y en el impuesto a las ganancias (correspondientes a los períodos fiscales 1996/2000). En cambio, con sustento en que había mediado un error excusable en la conducta de la actora, dejó sin efecto la sanción de multa aplicada por aquel organismo.

2°) Que, en sustancia, el ajuste fiscal que originó estas actuaciones se fundó en que la prestación de servicios que realizó la empresa Garman Representaciones S.A. se encontraba alcanzada por el impuesto al valor agregado (art. 3°, inciso e, punto 21, del texto actual de la ley del gravamen), pues por sus características, no debía ser incluida en la exención prevista en ese ordenamiento para el supuesto de "transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua…", ni podía ser considerada una prestación de "…servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo…" (art. 7°, inciso h, punto 13, de la ley del gravamen y art. 34 de la reglamentación).

Asimismo, el organismo fiscal impugnó la deducción que realizó la actora en el impuesto a las ganancias pues aquella, al considerarse un sujeto exento del pago del IVA, imputó los importes facturados por sus proveedores en concepto de ese tributo como "gastos" efectuados para obtener ganancias gravadas, en los términos del art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias (ver resoluciones 763/03 (DV PRR1) y 764/03 (DV PRR1), fs. 17 a 36).

3°) Que el tribunal *a quo*, para fundar su decisión en el sentido de que los servicios prestados por la actora a la firma Aerovías Nacionales de Colombia S.A. AVIANCA con sede en el país mencionado -en adelante AVIANCA- no constituían actividades conexas al transporte internacional exentas del pago del IVA, hizo un pormenorizado examen de los hechos del caso y de los recaudos normativos que inexorablemente debían ser cumplidos.

En el primer aspecto, consideró el cúmulo de funciones diversas que cumplía la actora como consecuencia del contrato de agencia general que había suscripto con la firma AVIANCA y por el cual esta la designó agente general para la "promoción y venta de transporte de pasajeros, de transporte de carga y manejo de transporte de correo", facultándola a actuar "a su nombre y representación" con exclusividad en el territorio de la República Argentina respecto de los servicios expresamente incluidos en el contrato y, a supervisar y controlar los servicios que haya contratado la casa matriz con otras personas.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Asimismo ponderó la contestación del exhorto librado a la casa matriz de AVIANCA (fs. 721/723) con el fin de esclarecer el modo en que se desarrollaba su actividad, las tareas que cumplía la sucursal de dicha aerolínea en la República Argentina y, finalmente, las funciones que desempeñaba el presidente de la firma actora, el señor Eduardo García Mansilla, quien, a su vez, era apoderado de la sucursal argentina de AVIANCA y ejercía la representación legal de esta en el país.

En cuanto a las normas que rigen el caso, tras reproducir el texto del actual art. 7°, inciso h, punto 13, de la ley del IVA y las modificaciones introducidas por sucesivos decretos al art. 34 de la reglamentación, la cámara expresó que la exención del impuesto al valor agregado en favor del transporte internacional alcanzaba a los servicios conexos, en tanto estos reunieran los siguientes recaudos: "a) complementen al transporte"; "b) tengan por objeto exclusivo servirlo"; "c) sean realizados dentro de la zona primaria aduanera" y tratándose de "…los servicios que fueran prestados por agentes marítimos, terrestres o aéreos…" dichos "…prestadores ostenten el carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior" (fs. 956 vta.).

Sobre la base de tales pautas, el *a quo* consideró que el Tribunal Fiscal había centrado su examen en uno de los aspectos objetivos de la exención -la conexidad de los servicios- sin constatar el cumplimiento de los restantes requisitos señalados precedentemente. Así, expresó que si bien la actora tenía a su cargo la totalidad de las tareas operativas

del aeropuerto, su actividad no se limitaba a complementar el transporte internacional ni a servirlo exclusivamente, pues también administraba las ventas efectuadas por los demás mayoristas y agentes de turismo o por personas físicas a través del sistema de red y esto, a su vez, demostraba que las actividades desplegadas por Garman Representaciones S.A. no eran llevadas a cabo en su totalidad dentro de la zona primaria aduanera.

Por otra parte, sostuvo que la actora no era la "representante legal" de AVIANCA, propietaria de las aeronaves con las que se cumplía el transporte, sino que quien reunía esa condición era el señor Eduardo García Mansilla. A ello agregó, que aunque este se desempeñaba al propio tiempo como presidente de Garman Representaciones S.A., tal circunstancia no alcanzaba para tener por acreditada la condición de "representante legal" pues se trataba de dos personas distintas.

En consecuencia, el *a quo* concluyó que no se hallaban exentos del impuesto al valor agregado los ingresos obtenidos por la actora en concepto de "comisiones" como contraprestación de las "gestiones comerciales que...brindó a la aerolínea Avianca, por conducto de la sucursal argentina..." (fs. 958). Por último, le restó entidad para variar la solución del caso a los diversos dictámenes y a una opinión vinculante emitidos por dependencias de la demandada que habían considerado exenta la retribución percibida por las agencias de viaje y turismo a raíz de la intermediación en la venta de pasajes correspondientes al transporte internacional pues, según lo destacó, el único poder del Estado investido de la facultad de establecer tributos es el

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Poder Legislativo y la determinación del alcance de las normas dictadas por aquel solo compete al Poder Judicial.

4°) Que en lo relativo al impuesto a las ganancias, la cámara compartió la posición del organismo recaudador acerca de que los créditos fiscales correspondientes al impuesto al valor agregado facturados por los proveedores de la actora podían imputarse para hacer frente a la obligación de ingresar dicho tributo, pero no resultaban deducibles en el impuesto a las ganancias en concepto de "gastos" como aquella lo había pretendido. Finalmente, expresó que correspondía dejar sin efecto la sanción de multa aplicada por el organismo fiscal, pues la complejidad de la cuestión debatida permitía considerar que en la conducta de la actora medió un error excusable y, con la cita de precedentes de este Tribunal, mantuvo los intereses resarcitorios aplicados por aquel organismo.

5°) Que contra aquel pronunciamiento la actora dedujo el recurso extraordinario (fs. 961/981) que fue concedido por hallarse en juego la interpretación de normas federales y denegado en lo relativo a la arbitrariedad y a la gravedad institucional invocadas (fs. 1007), circunstancia que dio origen a la interposición del recurso de hecho.

6°) Que el recurrente adujo los siguientes agravios: a) que la cámara hizo una interpretación restrictiva de las normas que rigen el caso que no se compadece con la letra de la ley, con el propósito de esta ni con los criterios establecidos por la jurisprudencia en cuanto a la interpretación de las exenciones tributarias; b) que la mención de los servicios

conexos contenida en el art. 34 del decreto reglamentario se encuentra precedida de la expresión "tales como" lo cual demuestra el carácter ejemplificativo de la enunciación, sin que corresponda interpretar que para gozar de la exención inexorablemente los servicios conexos deben ser prestados dentro de la zona primaria aduanera; c) que tampoco la norma reglamentaria exige como un recaudo general la condición de representante legal de quien realiza el transporte pues según resulta del texto del decreto reglamentario "...en todo caso, el requisito se aplicaría solamente a los agentes de transporte marítimo terrestre o aéreo representantes de propietarios o armadores del exterior" (fs. 1071 vta.); d) que, de todos modos, en el caso "...la pretendida ausencia de representación legal es... indiferente...[pues] el Sr. Eduardo García Mansilla, en su carácter de presidente y accionista mayoritario de Garman Representaciones S.A. y como apoderado con poder general de actuación en nombre y representación de Avianca Sucursal Argentina, dirigía y ejercía el manejo de todas las funciones inherentes y propias de la Sucursal, como así también de Garman Representaciones S.A., a los fines de que se desarrolle...la actividad de Avianca -Colombia- vinculada a la República Argentina..." (fs. 1072); e) que se acreditó en la causa que la sucursal argentina de Avianca no efectuaba ninguna tarea operativa pues era Garman Representaciones S.A. la encargada de llevar a cabo en el país todas las actividades de la casa matriz de la mencionada aerolínea, de manera tal que la actora desarrollaba "...**los servicios conexos al transporte internacional de la aerolínea Avianca que complementan y sirven al mismo**" (fs. 1070/1070 vta.); f) que aun cuando se constituyó en Argentina

Corte Suprema de Justicia de la Nación

una sucursal de Avianca que ejerce la representación de la aerolínea colombiana ante las autoridades del país y es quien mantiene la licencia sobre las "frecuencias de rutas" otorgadas por el Gobierno Nacional (fs. 1072 vta.), lo cierto es que todo el personal de dicha sucursal fue despedido por Avianca y ha sido Garman Representaciones S.A. la encargada de asumir "...todas...las funciones administrativas y financieras de AVIANCA SUCURSAL ARGENTINA" (fs. 1073); g) que no es correcto lo afirmado por el tribunal *a quo* acerca de que las tareas realizadas por la actora no tenían por objeto exclusivo servir al transporte internacional, pues se ha demostrado que todas las actividades desplegadas por Garman Representaciones S.A. estaban dirigidas a que Avianca operara en el país y ninguna de ellas era ajena a ese cometido. En síntesis, sostiene que la actora constituía "...el brazo operativo local de la compañía aérea, manejando íntegramente su negocio en el país" (fs. 1074) y que el servicio prestado por aquella no podía separarse del realizado por Avianca constituyendo "...su consecuencia directa e inescindible, con la calidad de inherencia y secundariedad..." que conduce a aplicar el mismo tratamiento que el de la prestación principal, esto es, la exención prevista por la ley (fs. 1074 vta.); h) que según resulta de las cláusulas del "Contrato de Agencia General en el Exterior" suscripto por la actora y Avianca (Colombia) aquella fue nombrada Agente General de dicha aerolínea en la República Argentina y no solo se le asignó la promoción y venta de pasajes aéreos, sino también el manejo de las operaciones para el transporte de correos y el control y supervisión de todos los servicios que realizan en el aeropuerto otros prestadores para aquella compañía de transporte aéreo; i)

que el propio organismo fiscal -mediante el dictado de diversos dictámenes administrativos y de la Circular 1309- ha establecido que las comisiones que cobran las agencias de viaje a los operadores del transporte internacional por el servicio de intermediación en la venta de pasajes relativos a dicho transporte, se hallan fuera de la órbita de gravabilidad del impuesto, lo cual constituye una conducta jurídicamente relevante que el Fisco no podría desconocer sin contradecir sus propios actos; j) por último, cuestiona que la sentencia haya mantenido el ajuste fiscal relativo al impuesto a las ganancias y la aplicación de los intereses resarcitorios en los términos de la doctrina de Fallos: 304:203 y 323:1315.

7°) Que los recursos deducidos resultan formalmente admisibles 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). A ello se suma, que el cuestionamiento contenido en el recurso de hecho acerca de la arbitraria ponderación de los extremos fácticos del caso se encuentra inescindiblemente unido a la cuestión interpretativa, razón por la que corresponde examinar ambos recursos en forma conjunta con la amplitud que exige la garantía de la defensa en juicio (Fallos: 318:63; 319:1500; 321:703; 324:1590; 329:4206, entre otros).

8°) Que el punto central que debe dilucidar el Tribunal es si -como lo sostiene la actora- las prestaciones de servicios que ella cumplió en su condición de "Agente General"

en favor de AVIANCA, se hallan comprendidas en la exención prevista en la ley del impuesto al valor agregado para el supuesto de "transporte internacional de pasajeros y cargas…" (art. 7°, inciso h, punto 13 de la ley del gravamen en su texto actual) pues deben ser concebidas como "servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo…" (art. 34 de la reglamentación), o bien, si -como lo sostiene el Fisco- aquellas consisten en la realización de gestiones comerciales para aquella empresa de transporte y, en consecuencia, están alcanzadas por el tributo en los términos previstos por el art. 3°, inciso e, punto 21, de aquella ley.

9°) Que el 23 de diciembre de 1993 Garman Representaciones S.A. suscribió con AVIANCA un contrato de AGENCIA GENERAL EN EL EXTERIOR por el cual esta designó a la actora como "AGENTE GENERAL" exclusivamente en el territorio de la República Argentina para "…la promoción, venta y prestación de los servicios de pasajeros, de transporte de carga y manejo de transporte de correo…" (ARTÍCULO 1, punto 1.1 - fs. 248/288).

Según se estipuló en aquel, el AGENTE GENERAL cumpliría el objeto del contrato como una empresa comercial, bajo su exclusiva responsabilidad y como un acto más de comercio a los cuales se dedica. La autoridad de dicho agente para actuar en nombre y representación de AVIANCA se limitó específicamente a los servicios incluidos en dicho contrato (ARTÍCULO 1, puntos 1.2 y 1.5) y, expresamente se previó lo siguiente: "Nada de lo estipulado en este contrato significa que el AGENTE GENERAL tenga el carácter de representante legal o judicial de AVIANCA en la zona asignada…" (ARTÍCULO 9, punto 9.3). Asimismo, si bien

salvo casos excepcionales expresamente convenidos por las partes, ninguna otra persona u organización desarrollaría el objeto del contrato en la zona asignada, AVIANCA podía mantener su organización comercial y de ventas de sus servicios de transporte en el territorio del AGENTE GENERAL, celebrar contratos con agencias de viajes y turismo en dicha zona y supervisar las tareas de aquel agente (ARTÍCULO 1, punto 1.6).

El AGENTE GENERAL asumía, entre otras, las siguientes obligaciones y funciones: a) **supervisar y controlar** la prestación de todos aquellos servicios que dentro de la zona asignada AVIANCA haya contratado con otros prestadores comprometiéndose a la inmediata notificación de toda anomalía, incumplimiento o novedad que pudiera ser considerada perjudicial para los intereses de AVIANCA. Dicha **función de supervisión y control** debía dirigirse a ciertos servicios prestados en el aeropuerto -por ejemplo, atención de pasajeros, despacho operacional, asistencia en tierra- y a **cualquier otro servicio que AVIANCA tuviera contratado con terceros en la zona asignada** (ARTÍCULO 1, punto 1.8); b) "**Como parte de su función básica de promoción**", debía desarrollar las campañas de publicidad necesarias o convenientes para aumentar las ventas del transporte internacional de pasajeros y cargas; recomendar dentro de las agencias de viaje y turismo los servicios de AVIANCA; hacer visitas periódicas, mantener contacto y relacionarse con las agencias de viaje y con los clientes de AVIANCA o con quienes pudieran llegar a serlo (ARTÍCULO 2, puntos 2.1 y 2.2); c) por encargo de AVIANCA el AGENTE GENERAL debía **realizar el cobro y la recaudación de la cartera de las**

agencias de viaje y/o de cargas de la zona asignada, obligación que conllevaba la coordinación del cobro judicial de acuerdo con las instrucciones que le impartiera AVIANCA (punto 4.6); d) con respecto a la promoción, venta y manejo de los servicios de transporte, el AGENTE GENERAL debía **hacer reservaciones, ofrecer y vender al público transporte de pasajeros, de carga nacional** e **internacional y de correo**; expedir documentos pertinentes a la carga de exportación e importación, verificar su exactitud y obtener los permisos gubernamentales para efectuar ante la Aduana las gestiones y trámites referentes a la carga de exportación e importación; por último, en cuanto al manejo del servicio de correo, realizaba tareas tales como verificar que las sacas estén debidamente acondicionadas, recibir de la administración postal de Buenos Aires los correos que debían ser embarcados y despachados en los aviones de AVIANCA y entregar a dicha administración postal los correos que llegaran al aeropuerto de Buenos Aires transportados por AVIANCA (ARTÍCULO 2, puntos 2.1, 2.2 y 2.3, y la modificación de este último punto, contenida en el "Otro Sí" N° 1 suscripto por las partes y agregado a fs. 293/299).

En aquel acuerdo se estableció que la **única retribución** que recibiría el AGENTE GENERAL **por la prestación de todos los servicios encomendados en el contrato sería el reconocimiento de una comisión**. Dicha comisión se calculaba del siguiente modo: en el caso del servicio de promoción y venta de transporte de pasajeros, consistía en el 15% del monto del ingreso neto de AVIANCA obtenido por la totalidad de las ventas, esto es, las directas (efectuadas por la propia actora en el territorio

asignado al AGENTE GENERAL) e indirectas (efectuadas por las agencias de viaje en la misma zona). En el caso del transporte de carga y de correo, la comisión sería equivalente al 6% de los ingresos de AVIANCA obtenidos por las ventas de transporte de carga o de correo en la República Argentina (ARTÍCULO 2, puntos 2.2.1 y 2.3.8 y ARTÍCULO 3, puntos 3.1 a 3.4). Asimismo, según la voluntad plasmada por las partes al suscribir los "Aspectos Básicos de Acuerdo - Agencia General", las comisiones que recibiría la actora incluirían la remuneración por la tarea de supervisión y control de los servicios realizados por otros prestadores en el aeropuerto (fs. 289/291).

Por último, mediante el "Otro Sí N°1" al contrato de agencia general que las partes suscribieron en el mes de enero de 2002 (fs. 293/299), se introdujeron -entre otras- ciertas modificaciones al modo de cálculo de dicha retribución en el caso del servicio de promoción y venta de transporte de pasajeros, pues aun cuando la comisión reconocida a la actora seguía siendo calculada sobre las **ventas directas e indirectas**, sería equivalente al 11% del ingreso neto volado de AVIANCA y/o de la Aerolínea Sociedad Aeronáutica de Medellín Consolidada S.A. (SAM S.A.); se reconocía el mismo porcentaje sobre los "tiquetes aéreos no volados" y otros conceptos que se detallan y, un porcentaje del 3% sobre el ingreso que reciba AVIANCA y/o SAM S.A. por las "Ventas Interline" efectuadas dentro de la zona asignada (ARTÍCULO 3 del "Otro Sí N° 1").

10) Que, resulta pertinente aclarar que con posterioridad a la firma del contrato de Agencia General antes referido, las partes suscribieron -con validez a partir del 1°

de enero de 1995- el contrato de Normalizado de Asistencia en Tierra en el que -según lo expresó la actora- "...**se prevé en forma clara y precisa, que Garman Representaciones S.A., será el responsable de todas las funciones y asistencias de los vuelos que arriben o salgan de la Argentina**..." (fs. 772). Así, a partir de este convenio se establecieron detalladamente una serie de servicios que sí serían prestados por Garman Representaciones S.A. con respecto a la asistencia en el aeropuerto de los pasajeros, equipajes, cargas y otras actividades operativas atinentes a los vuelos realizados por AVIANCA, pero estas prestaciones, perfectamente identificadas, **no formaban parte del Contrato de Agencia General ni eran retribuidas con comisiones como las allí fijadas**, sino que eran remuneradas mediante un importe fijo o tarifa por cada vuelo asistido que sería facturado por la actora mensualmente al transportista (ver Contrato de Normalizado de Asistencia en Tierra, ARTÍCULO 7 y su ANEXO B, PÁRRAFO 4, fs. 302 a 346). Solo a título de ejemplo se mencionan las siguientes actividades que se le asignaron a la actora en dicho contrato de asistencia en tierra: manejar los medios de comunicación adecuados entre el avión y la estación de tierra; brindar a los pasajeros y su equipaje toda la asistencia necesaria (informar a los pasajeros la hora de llegada y/o salida de los vuelos, ocuparse del transbordo o tránsito de aquellos y atenderlos en caso de interrupción, retraso o cancelación de los vuelos; comprobar que los billetes son válidos para el vuelo que se presentan como asimismo los documentos de viaje -pasaportes, visados, etc.-; pesar y/o medir y etiquetar el equipaje; emitir las tarjetas de embarque; dirigir a los pasajeros a través de los controles hasta el avión

y desde este hasta la salida de la terminal); notificar al transportista cualquier irregularidad descubierta en el manejo de la mercancía; comprobar todos los documentos para asegurar el envío de la mercancía de acuerdo con las instrucciones del transportista; "ocuparse del correo de la Compañía como se haya acordado"; hacer todas las gestiones oportunas para el transporte en tierra de tripulantes, pasajeros, equipaje, mercancía y/o correo entre el aeropuerto y sus terminales u otros puntos acordados (ver los ítems del ANEXO A detallados a fs. 342 y dicho anexo completo a fs. 314/340).

11) Que, para una mayor claridad acerca de las actividades que desempeñaba la actora cabe señalar que, según sus propias manifestaciones, la firma de ambos contratos obedeció a un cambio en la "estrategia de mercado" diseñado por la casa matriz de AVIANCA -Colombia-, pues aun cuando esta mantuvo su sucursal en la República Argentina con el único objeto de conservar la licencia otorgada por nuestro país sobre sus rutas aerocomerciales, decidió por medio de aquellos contratos *"...delegar..., en Garman Representaciones S.A., todas las funciones operativas, administrativas y comerciales que cumplía...[dicha] sucursal en el territorio argentino" (fs. 772 vta.). De este modo, afirmó, que siguiendo con "la política de desvinculación operacional directa... en el territorio argentino...", "...la sucursal de AVIANCA en Argentina se mantiene operativa, operatividad que es desarrollada en la práctica por Garman Representaciones S.A..." (fs. 772 y 773 vta.) y, si bien "...para una mejor funcionalidad y manejo práctico...", Avianca ha otorgado al Señor Eduardo García Mansilla la representación*

legal de sucursal argentina, este, a su vez, era presidente y socio mayoritario de Garman Representaciones S.A. (fs. 774).

Por su parte, la casa matriz de AVIANCA al responder el exhorto librado en la causa describió los rasgos esenciales del funcionamiento del negocio en la Republica Argentina, del siguiente modo: 1) AVIANCA vuela con sus equipos y tripulaciones en la ruta Bogotá -Buenos Aires- Bogotá y desde Bogotá hacia otros puntos; 2) la única función a cargo de AVIANCA en Argentina es la de afectar sus aeronaves entre Argentina y Colombia, por lo que el resto de las funciones han sido **delegadas** a Garman Representaciones S.A. en virtud de una relación contractual que lo vincula a la aerolínea como Agente General en el territorio mencionado; 3) el transporte de pasajeros y carga que se concierta en Argentina se concreta a través de las oficinas de AVIANCA en Argentina que son operadas por Garman Representaciones -su Agente General- o bien a través del mercado -agencias y mayoristas- cuyos controles realiza exclusivamente Garman Representaciones S.A.; 4) el dinero producido por la venta directa de Agencias no IATA y personas físicas es controlado y administrado por Garman Representaciones S.A. quien lo deposita en las cuentas de la sucursal argentina de AVIANCA. Asimismo la actora efectúa los controles correspondientes a la venta indirecta de agencias y mayoristas a través del Bank Settlement Plan -BSP-; 5) Garman Representaciones S.A. dispone de las cuentas bancarias de la sucursal de AVIANCA en Argentina a través de sus titulares, procede a efectuar los pagos derivados de la operatoria y el neto resultante lo transfiere a las cuentas bancarias de AVIANCA

en el exterior; 6) Garman Representaciones en su carácter de Agente General exclusivo de AVIANCA en la República Argentina realiza en este país la administración (manejo de los registros contables, cuentas corrientes, cobros, etc.) del negocio de AVIANCA, el manejo comercial (asesoramiento permanente y comunicación con agencias de viaje, mayoristas, terceros) y efectúa el trabajo operativo del aeropuerto (despacho de los vuelos, pasajeros, equipajes); 7) el señor Eduardo García Mansilla es el presidente de Garman Representaciones S.A., firma que ha sido designada Agente General exclusivo ("General Sales Agent" o GSA) de AVIANCA en Argentina y, además, es el apoderado de la sucursal AVIANCA en Argentina para la firma de contratos y titular de las cuentas de dicha sucursal habiéndose registrado como tal ante la autoridad aeronáutica local. Es quien "...representa a Avianca en Argentina desde el punto de vista jurídico, comercial y social". Es el representante de AVIANCA ante la Junta de Representantes de Líneas Aéreas -JURCA- (fs. 721/723).

12) *Que las normas vigentes en los períodos fiscales que se examinan en el caso establecieron una exención en el impuesto al valor agregado en los siguientes términos: "ARTÍCULO 7°- Estarán exentas del impuesto establecido en la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del art. 3°...y...**h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del art. 3°, que se indican a continuación:...13) El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 43**"* (ver, art. 7°, inciso h,

punto 13, de la ley 23.349 y sus modificaciones, en su texto ordenado por el decreto 280/97; y, anteriormente, en similar redacción, art. 6°, inciso j, punto 13, de aquella ley con las modificaciones que introdujo la ley 23.871).

A su vez, en lo que resulta pertinente para la solución del caso, con la incorporación dispuesta por el decreto 1920/91 y sus sucesivas modificaciones la reglamentación estableció: *"ARTÍCULO 34 - La exención dispuesta en el artículo 7°, inciso h), punto 13) de la ley, comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo, tales como: carga y descarga, estibaje -con o sin contenedores-, eslingaje, depósito provisorio de importación y exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera, como así también, los prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior. No obstante, el tratamiento establecido en el artículo 43 de la ley, que prevé la norma citada precedentemente, será de aplicación en estos casos, cuando la franquicia contenida en el mismo haya sido considerada para la determinación del precio de las referidas prestaciones" (primer párrafo del decreto 1228/98, cuya redacción en lo sustancial es similar a la del antiguo texto que había incorporado el decreto 1920/1991 y sus modificaciones).*

"Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en la medida que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento que los

involucra, ya sea directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervinientes en los casos en que se requiera para su ejecución la participación de personal habilitado especialmente por Organismos competentes y estos últimos facturen el servicio al prestador original, o cuando sean facturados por los transportistas en concepto de recupero de gastos".

"Del mismo modo, la exención será procedente cualesquiera sean las características que adopte el transporte a los efectos de cumplir con su objetivo (seguridad, resguardo, mantenimiento o similares), en tanto resulten adecuadas al tipo de bienes transportados" (segundo y tercer párrafo de la norma reglamentaria con la redacción dada por el decreto 1228/98).

13) Que -como acertadamente lo señala el tribunal *a quo*- una constante jurisprudencia de esta Corte ha establecido que las normas que consagran exenciones tributarias deben interpretarse de modo tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 322:2624, entre otros). Y con igual insistencia, ha dicho el Tribunal que aquellas exenciones 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, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, por lo que, los casos de duda, deben ser resueltos en forma adversa a quien invoca el beneficio fiscal (Fallos: 319:1855, considerando 7° y los allí citados; Fallos: 320:1915, considerando 10 y sus citas; Fallos: 329:5210, considerando 4°, entre otros).

Corte Suprema de Justicia de la Nación

14) Que en consonancia con aquellas pautas, cabe señalar que el art. 7°, inciso h, punto 13, antes transcripto, ha establecido una exención del impuesto al valor agregado de naturaleza objetiva que recae sobre el "transporte internacional de pasajeros y cargas". A su vez, mediante la remisión que contiene al tratamiento dispuesto en el art. 43 de la ley del gravamen, la norma permite obtener a quien realice aquella prestación el recupero total de los gravámenes que por los bienes o servicios destinados a dicho transporte se le hubieran facturado en cualquier etapa del proceso económico.

Por su parte, la reglamentación -cuya constitucionalidad no ha sido cuestionada en el *sub examine*-, con la sola mención de que ante "…las modificaciones introducidas en el régimen del tributo mediante las leyes N° 23.765, N° 23.871 y N° 23.905, se hace necesario adecuar sus normas reglamentarias a fin de contemplar diversas situaciones no previstas en la legislación anterior…" (ver el considerando único del decreto 1920/91) explicitó en su artículo 34 que quedaban comprendidos en aquella exención 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 del transporte internacional, sino únicamente a aquellos que coadyuven a su prestación o tiendan de un modo directo a facilitar esa modalidad de transporte.

Tal aseveración se apoya en el reiterado criterio del Tribunal acerca de que cuando una norma emplea varios términos sucesivos -en el caso, *"servicios conexos"*, *"que complementen"* *"y tengan por objeto exclusivo servir"* al transporte internacional-, es la regla más segura de interpretación la de que ellos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos (doctrina de Fallos: 304:1820; 314:1849; causa CSJ 1895/2005 (41-G)/CS1 "Gomer S.A. c/ AFIP DGI-resol 15 y 29/98 s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 4 de septiembre de 2007; Fallos: 338:123, entre muchos otros).

En el mismo orden de ideas, cabe señalar que aunque es cierto -como lo destaca la apelante- 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, como las que la actora aduce que le han sido delegadas por AVIANCA con el fin de mantener "operativa" la

sucursal argentina de dicha aerolínea internacional (fs. 773 vta. y 1073).

En este sentido, las cláusulas del contrato reseñadas en el considerando 9° de la presente -y las explicaciones brindadas en el considerando 11-, revelan con claridad que las tareas desarrolladas por la actora al administrar la actividad comercial de AVIANCA no se limitaban a complementar el transporte internacional de pasajeros y cargas en sí mismo, ni tenían por objeto exclusivo servirlo. También ponen de manifiesto que todas estas tareas eran remuneradas mediante el cobro de las "comisiones" que Garman Representaciones S.A. facturaba a la sucursal argentina de AVIANCA y con dicha denominación registraba en su contabilidad (conf. en este último aspecto, el expediente administrativo "Cuerpo Impuesto al Valor Agregado (N° 1)", facturas de fs. 20/23; informe de fs. 86/87 y 120 y, constancias de fs. 125/135).

En efecto, repasando el contenido de aquellas cláusulas, las funciones asignadas a la actora, entre otras, eran las siguientes: promocionar las ventas del transporte internacional -incluso mediante el desarrollo de campañas publicitarias y la asistencia y asesoría permanente de las agencias de viajes y demás operadores del sector- con el fin de incrementarlas y obtener una mayor rentabilidad propia y para la aerolínea AVIANCA, finalidad que caracteriza la labor de todo "Agente General" (ver "Manual de Agentes Generales de Pasajes", acompañado por la actora, fs. 46/46 vta.); administrar el servicio de venta de transporte de pasajeros, carga y correo que no se ceñía simplemente a efectuar reservaciones y vender en

forma directa aquel transporte ingresando a las cuentas corrientes de la sucursal argentina de AVIANCA el importe obtenido, puesto que Garman Representaciones S.A. también ejercía el control de las ventas indirectas efectuadas en la zona asignada por los demás mayoristas y operadores de turismo mediante el sistema Bank Settlement Plan (BSP) -y, una vez detraída su comisión (calculada sobre la totalidad de las **ventas directas e indirectas** realizadas en la República Argentina), remesaba los ingresos netos a las cuentas bancarias de la casa matriz con sede en el exterior (ver fs. 721/723)-; supervisar y controlar todos los servicios que eran realizados por otros prestadores contratados por la empresa AVIANCA en la zona asignada con el consiguiente deber de informar cualquier anomalía, incumplimiento o novedad que pudiera ser considerada perjudicial a los intereses de AVIANCA.

En consecuencia, lo hasta aquí expuesto es suficiente para concluir que las comisiones percibidas por la actora como retribución por las prestaciones de orden comercial que en los términos del contrato de Agencia General realizó para la aerolínea AVIANCA, no se hallan comprendidas en la exención aquí examinada -art. 34 de la reglamentación de la ley del impuesto al valor agregado- y, por lo tanto, deben ser alcanzadas por dicho impuesto, de conformidad con lo previsto en el art. 3°, inciso e, punto 21, de la ley del gravamen.

15) Que lo expuesto precedentemente, también descarta la pretensión de la recurrente de aplicar al caso la interpretación realizada por el Fisco Nacional en una serie de dictámenes, en la Circular 1309/1994, o bien, en la opinión

vinculante agregada a fs. 725/726 de estas actuaciones, actos en los que aquel concluyó que se hallaban exentas del impuesto al valor agregado las comisiones que perciben **las agencias de viaje y turismo** como retribución por su actividad de intermediación en la venta de pasajes aéreos correspondientes al servicio de transporte internacional (fs. 978/979). Ello es así pues -con independencia del grado de obligatoriedad de aquella exégesis o de su acierto y, de que atañe a la actividad desarrollada por aquella clase de agencias-, ha sido el propio organismo fiscal el que estableció que su criterio resulta aplicable "…***siempre y cuando dichas comisiones respondan a la mera gestión de reventa de los pasajes*** [situación que no se configura en el *sub examine*] *y en tanto el valor de venta de los mismos no supere el valor corriente en plaza fijado por las transportadoras y debidamente registrado*" (conf. fs. 725/726 antes citada).

16) Que, finalmente, los agravios de la actora dirigidos a cuestionar la confirmación del ajuste fiscal realizado en el impuesto a las ganancias y de los intereses resarcitorios aplicados por el organismo recaudador, resultan inadmisibles pues no refutan ni siquiera mínimamente los argumentos de la sentencia apelada.

En efecto, en relación a dicho ajuste la recurrente se limitó a reclamar la aplicación de lo resuelto por el Tribunal al fallar el 8 de junio de 2010 el caso CSJ 439/2007 (43-S)/CS1 "Scania Argentina S.A. (TF 19349-I) c/ DGI" (ver fs. 980), precedente en el que no se hallaba en debate la deducibilidad en el impuesto a las ganancias de ciertas determinaciones de oficio relativas al impuesto al valor

agregado, sino solamente la oportunidad en que estas podían ser computadas y detraídas por el contribuyente. En el *sub examine*, en cambio, puesto que el tribunal *a quo* concluyó que la actora no gozaba de una exención en el impuesto al valor agregado, consideró inaplicable la previsión contenida en el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias y, en consecuencia, coincidió con el fisco en que los importes facturados por sus proveedores debían ser computados como créditos fiscales frente al IVA y no como gastos deducibles en los términos del citado art. 18 de aquel impuesto (fs. 958 vta.), argumentos estos que han quedado sin contestación alguna por parte de la actora. Más infundada aun, resulta la queja expuesta a fs. 980 vta., pues la apelante no desarrolló ningún argumento atendible para ser eximida del pago de los intereses resarcitorios, cuya exigibilidad dispuso el tribunal *a quo* con sustento en la jurisprudencia de esta Corte.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara inadmisible el recurso de queja, se rechaza el recurso extraordinario y se confirma la sentencia. Con costas. Declárase perdido el depósito agregado a fs. 63 del recurso de hecho y archívese la queja. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

HORACIO ROSATTI

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso extraordinario y recurso de hecho interpuestos por: **la actora** con la representación y el patrocinio letrado del **Dr. Eduardo Marcelo Gil Roca.**

Traslado contestado por el **Fisco Nacional**, representado por **la Dra. María Alejandra Repila**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Agostina Carla García.**

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

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