

Impuesto Al Valor Agregado Determinacion De Oficio Empresa Intermediaria En La Venta De Pasajes Aereos

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Impuesto al valor agregado. Determinación de oficio. Empresa intermediaria en la venta de pasajes aéreos

Se mantiene la decisión que confirmó parcialmente el acto apelado en cuanto determinó impuestos, accesorios y la multa aplicada, la cual redujo al mínimo legal previsto en el art. 45 de la ley 11.683. Buenos Aires, 7 de julio de 2016.

VISTOS: Estos autos caratulados: "Baxxor SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo?"; y

CONSIDERANDO: 1º) Que, a fs. 622/629, el Tribunal Fiscal de la Nación: a) confirmó parcialmente el acto apelado en el expediente 32.989-I en cuanto determinó impuesto y accesorios y la multa aplicada en el expediente 37.578-I, la cual redujo al mínimo legal previsto en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias), con costas en lo que se confirma y por su orden en la proporción en que se redujo la referida sanción; b) revocó parcialmente la resolución determinativa de oficio recurrida en el expediente 32.989-I y en todas sus partes el acto apelado en el expediente 33.919-I, con costas; c) revocó la sanción aplicada en el expediente 37.579-I, con costas; y d) ordenó al Fisco Nacional que en el término de 30 días practique reliquidación de los montos adeudados por la actora teniendo en cuenta el modo en que resolvió. 2º) Que, para decidir de ese modo, el tribunal administrativo señaló que: a) La actora se dedicaba, esencialmente, a la intermediación en la promoción, comercialización y venta de pasajes aéreos internacionales, por cuenta y orden de Compañía Mexicana de Aviación S.A. ("Mexicana" y/o "Compañía"), percibiendo comisiones por el servicio prestado. Asimismo, durante el período fiscalizado, la actora cobró comisiones por el alquiler de autos (Budget) y por la venta hotelera en la cadena Cendant Hoteles; b) De acuerdo al criterio de la inspección actuante, las comisiones cobradas por la recurrente en concepto de venta de pasajes de Mexicana, integraban la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, conforme lo dispuesto por la Instrucción General AFIP 11/2002. Al respecto, señaló que los servicios prestados por la contribuyente a la línea aérea no eran conexos al transporte ni tenían por objeto exclusivo servirle. Asimismo, constató la existencia en Argentina de una sucursal de Compañía por lo que concluyó que las comisiones cobradas por la actora a la línea aérea no reunían los requisitos necesarios para ser subsumidas en la exención prevista en el art. 7º, inc. h, apartado 13 de la ley del Impuesto al Valor Agregado; c) El objeto de la cuestión en debate consistía en dilucidar si los servicios prestados por la recurrente a Mexicana se encuentran alcanzados por la exención supra mencionada o resultan gravados por el Impuesto al Valor Agregado, conforme lo dispuesto por el art. 3º, inc. e, punto 21 de la ley del gravamen; d) Sobre la base de la probanza aportada y producida (en particular, el contrato de Agente General de Ventas celebrado entre la actora y Mexicana y la prueba informativa dirigida a la Secretaría de Turismo de México y al Ministerio de Turismo), correspondía concluir que la actividad de la actora era la intermediación en la promoción, comercialización y venta de pasajes aéreos internacionales, por cuenta y orden de Compañía; e) Con posterioridad a la Instrucción General AFIP 11/2002, el propio Fisco Nacional sostuvo que la retribución percibida por las agencias de viajes y turismo atribuible exclusivamente a la intermediación en la venta de pasajes de transporte internacional de pasajeros estaba exenta del pago del Impuesto al Valor Agregado por constituir un servicio conexo al transporte en los términos del art. 7º, inc. h, apartado 13 de la ley del referido gravamen (conf. Dictámenes (DAT) 37/2005 y 27/2008). En el mismo sentido se expidió la Sala A del a quo in re "Garman representaciones S.A.", sent. del 28/4/11. Ello así, correspondía revocar los actos determinativos apelados en los expedientes 32.989-I y 33.919-I; g) El ajuste relativo a la representación de Budget se fundamentó en el hecho de que las comisiones registradas por la recurrente por dicho servicio resultaron inferiores a las que surgían del Reporte de Ventas Mensual relevado por la inspección actuante. Frente a ello, la actora no aportó prueba para desvirtuar las impugnaciones efectuadas por el Fisco Nacional, por lo que correspondía confirmarlas; h) En atención a lo resuelto respecto a las comisiones cobradas por la venta de pasajes a Mexicana, la multa impuesta en el expediente 37.579-I debía dejarse sin efecto; i) En lo que refiere a la multa por omisión aplicada en el expediente 37.579-I y atento a la forma en que se resolvió el ajuste vinculado al servicio de Budget, se encontraba acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de rito. En efecto, la contribuyente había omitido ingresar el impuesto y no existían elementos para tener por configurada la existencia de un error excusable. No obstante, ante la falta de fundamentos para graduar la multa en el 70% del impuesto determinado y la inexistencia de antecedentes sumariales de la actora, resultaba procedente reducir la multa al mínimo legal previsto en el art. 45 de la ley ritual; y j) La actora no demostró la absorción de una parte sustancial del capital o de la renta que requiere la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para acoger el planteo de confiscatoriedad formulado respecto a los intereses resarcitorios. 3º) Que, disconforme con el pronunciamiento, el Fisco Nacional apeló y expresó agravios (fs. 634 y fs. 688/696vta.), los que fueron

contestados por su contraria a fs. 701/703vta. La actora, por su parte, interpuso recurso de apelación (fs. 635), pero no expresó agravio alguno, por lo que corresponde declararlo desierto (conf. esta Sala, Causa 10.029/2010 ?Plata y Plata ICESA (TF 32.527-I) c/ DGI?, sent. del 28/5/15).

4°) Que, el Fisco Nacional sostuvo que: a) El Tribunal Fiscal hizo caso omiso a la existencia de una sucursal de la firma Mexicana que realizaba las tareas operativas en la República Argentina. Baxxor S.A. actuó en calidad de mandataria a nombre y por cuenta de la firma aérea y percibiendo comisiones por su intermediación; b) La interpretación de la exención efectuada por el a quo, atribuyendo a la expresión ?tales como? prevista en el art. 43 del decreto reglamentario de la ley del Impuesto al Valor Agregado, es una postura que no contempla ni la literalidad del precepto, ni su espíritu y tampoco se compadece con la unánime interpretación restrictiva de las exenciones; c) La enunciación normativa refiere a un caso específico de agentes de transporte condicionados a que posean el carácter de representantes legales. Una interpretación contraria, conduciría a obviar la segunda parte del supuesto previsto en la referida normativa; d) Baxxor S.A. no facturó ni realizó las operaciones comprendidas en el art. 34 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, sino que facturó las comisiones por los servicios de promoción y venta de pasajes. Las meras gestiones comerciales no comportan una actividad conexas al transporte exento que brinda la Compañía;

e) Con relación a la reducción del quantum de la multa aplicada, señaló que la firma registra un antecedente por infracción material del art. 45 de fecha 17/12/2007, razón por la cual no corresponde el beneficio de la reducción otorgado por el a quo; y f) El decisorio recurrido forzó la norma legal más allá de la letra, el espíritu y la intención del legislador resultando descalificable como acto judicial en cuanto prescinde de lo establecido en la manda legal aplicable.

5°) Que, el art. 7°, inc. h, pto. 13, de la ley de IVA establece que estará exento del tributo ?el transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del art. 43?. Por su parte, el art. 34, parte pertinente, del decreto reglamentario aclara que ?la exención dispuesta en el art. 7, inc. h), pto. 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, así como 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 por el art. 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?. ?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 ... ?

En función de lo expuesto, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado: (i) 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; y (ii) Los prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior.

6°) Que, el Tribunal Fiscal de la Nación entendió 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 Mexicana (fs. 626). Sobre dicha base, consideró que se trató de un servicio conexo al transporte internacional y por lo tanto, exento del Impuesto al Valor Agregado. A fin de fundar su posición, remitió a los dictámenes 37/2005 y 27/2008 del Fisco Nacional y al precedente ?Garman Representaciones S.A.?, emitido por la Sala A del Tribunal Fiscal el 28/4/11. Cabe señalar que el Dictamen 35/2007 indica que ?la retribución percibida por la agencia de viajes -tanto la denominada comisión como el ?cargo por emisión? emitido al usuario- con motivo de la intermediación en la venta de pasajes aéreos, resulta no imponible en el impuesto al valor agregado; ello siempre y cuando dicha comisión responda a la mera gestión de reventa de dichos pasajes y en tanto el valor de venta de los mismos no supere el valor corriente en plaza fijado por las transportadoras y debidamente registrado?. Por su parte, el Dictamen 27/2008 manifiesta que ?si bien la retribución que perciben las agencias de viaje y turismo atribuible exclusivamente a la intermediación en la venta de pasajes correspondientes a los servicios de transporte internacional exentos, posee el mismo tratamiento, las restantes locaciones y/o prestaciones que efectúan, como la venta de pasajes turísticos, se encuentran gravadas por el IVA?. Ello así, el a quo concluyó que los servicios prestados por Baxxor S.A. eran inescindibles del servicio de transporte internacional prestado por Mexicana y, por ende, les correspondía el tratamiento impositivo del principal exento. Ahora bien, los agravios formulados por el Fisco Nacional (fs. 692vta./694) se encuentran -esencialmente- dirigidos a rebatir el carácter de representante legal de Baxxor S.A. respecto de Mexicana, circunstancia que no fue reconocida por el a quo. En efecto, la demandada alegó que: (i) ?el Tribunal es totalmente arbitrario, toda vez que ha hecho caso omiso de lo manifestado por el juez administrativo (...) en el sentido de que la fiscalización actuante constató la existencia de una

sucursal de la firma Compañía Mexicana que realiza tareas operativas?; (ii) ¿Baxxor S.A. es la empresa dedicada a realizar las operaciones comerciales sin tener el carácter de representante legal o judicial de Compañía Mexicana de Aviación S.A., facturando a dicha sucursal las comisiones por las ventas realizadas?; ¿no cabe dudas de que Baxxor S.A. actúa como mandataria, es decir, intermediando a nombre y por cuenta de la firma aérea, sirviendo como prueba que solo factura las comisiones que le corresponden a su intermediación?; la enunciación del art. 34 de decreto reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado ¿refiere a un caso específico de agente de transporte condicionados a que posean el carácter de representantes legales?; el Tribunal Fiscal ¿realizó una interpretación arbitraria de la ley, sin considerar que Baxxor S.A. (...) solo factura las comisiones por los servicios de promoción y venta de pasajes?. De este modo, se advierte que tanto el organismo fiscal como el a quo coinciden en cuanto al carácter de intermediaria de la actora. No obstante, mientras el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el ajuste porque entendió que Baxxor S.A. desarrolló actividades conexas al transporte internacional de pasajeros, el Fisco pretende que se revoque dicha decisión en tanto la contribuyente no ostentaría la representación legal de Mexicana. De ello se infiere que los agravios formulados por el Fisco Nacional no fueron dirigidos a rebatir la conexidad a la que refirió el Tribunal Fiscal, circunstancia que, además fue reconocida por dicho organismo en la en los Dictámenes 37/2005 y 27/2008. En consecuencia, la expresión de agravios con relación a este punto, no comporta una crítica concreta y razonada del pronunciamiento en crisis. Esta Sala tiene dicho que el memorial de agravios debe constituir una exposición jurídica que contenga el análisis serio, razonado y crítico de la resolución cuestionada y que sea idónea para demostrar la errónea aplicación del derecho o la inadecuada valoración de las pruebas producidas, ya que el mero hecho de disentir con la interpretación dada por el juez, sin suministrar bases fácticas y jurídicas del distinto punto de vista, no es suficiente para sostener un recurso de apelación (conf. expte N° 15.296/01. ¿SUBPGA SACIEI (TF 10170-A) c/ DGA s/?, sent. del 28.2.02). Y aun cuando corresponda observar un criterio amplio para el Poder Judicial de la Nación juzgar la suficiencia de una expresión de agravios (por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa), ello no puede conducir al extremo que implique en los hechos derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (conf. art. 265 del CPCCN y Sala III de esta Cámara, in re expediente 53395/2012, ¿Molaro, José Luis (TF 29669-I) c/ DGI? sent. del 4/6/13). En nada modifica lo expuesto la afirmación del Fisco en cuanto a que Baxxor S.A. efectuaba ¿meras gestiones comerciales? que no calificaban como servicio conexo al transporte internacional (fs. 694). Ello por cuanto, de la prueba obrante en los presentes actuados, surge que: a) Baxxor S.A. ¿tiene por objeto dedicarse por cuenta propia, de terceros o asociada a terceros, a las siguientes actividades: 1) la realización de representaciones y mandatos de empresas nacionales y/o extranjeras, de servicios de transportes aéreos, marítimos, fluviales, terrestres, de carga y pasajeros, viajes y turismo y otras actividades afines (...)? (fs. 55vta./56); b) La recurrente se obligó a promover, difundir y vender continua y efectivamente los servicios de transportación aérea de Mexicana a través de formas valorables llamadas boletos, en las rutas nacionales e internacionales operadas por la línea aérea ¿de acuerdo a los reglamentos, tarifas, itinerarios o instrucciones que al respecto le gire para que actúe en su en su nombre y representación en el Territorio? (conf. cláusula segunda del contrato de agente de ventas agregado a fs. 649/609 de los antecedentes administrativos); c) La actora tenía a su cargo: (i) la promoción y venta permanente de los servicios de transporte aéreo de pasajeros en las rutas operadas por Compañía; (ii) realizar las reservas de pasajes en el sistema de reservaciones de Mexicana y las correspondientes cancelaciones; (iii) elaborar y enviar los reportes y remesas por ventas a Mexicana; (iv) transferirle los fondos provenientes de las ventas; (v) proporcionar, elaborar, analizar y enviar los datos estadísticos, y reportes e informes que le solicitara la compañía aérea con relación a la operación, estados financieros, reportes de aeropuertos; (vi) distribuir entre sus agentes de viaje y exhibir públicamente el material de promoción, publicidad, informativo y otros, facilitados por Mexicana; (vii) promover y realizar campañas especiales de publicidad o de prensa a favor de la compañía aérea; (viii) no generar conflicto de intereses con Mexicana; (ix) mantener buenas relaciones con autoridades gubernamentales, ejecutivos de la industria turística, prensa y público en general, de tal manera que se beneficiara la imagen de la línea aérea; (ix) servir de enlace y negociar con otras autoridades, sean de carácter oficial o no, todos aquellos asuntos relativos a la venta de trasportación aérea y demás servicios prestados por Mexicana; (x) responder por el daño y la pérdida de los equipos y bienes muebles que le proporcione Mexicana y de los cuales la actora se constituía en depositaria legal; entre otras (conf. cláusula quinta del contrato de agente de ventas agregado a fs. 649/609 de los antecedentes administrativos); d) Baxxor S.A. sería ¿representante? y ¿encargado de negocios? de la compañía aérea ante el Biling Settlement Plan dentro del Territorio (conf. cláusula decima del contrato de agente de ventas agregado a fs. 649/609 de los antecedentes administrativos); e) El Sr. Carlos Asensio, presidente de Baxxor S.A., ¿representaba en la Argentina a la Compañía Mexicana de Aviación? (fs. 142, prueba informativa dirigida a la Secretaría de Turismo de México en el país) e integró la Comisión Directiva de la Cámara de Compañías Aéreas en Argentina, desempeñando el cargo de Presidente desde el 28/11/03 hasta el 27/11/06. A partir de dicha fecha y hasta el 30/10/07 ocupó el cargo de Secretario de la Cámara. Tal como surge de la respuesta al oficio dirigido a dicho organismo,

¿en el ejercicio de sus cargos el Sr. Carlos Alfredo Asensio representó a la Compañía Mexicana de Aviación S.A. de C.V.? (fs. 144); f) Baxxor S.A. ¿hacía las presentaciones y pagos del impuesto del 5% sobre el valor de los pasajes aéreos al exterior (DNT) en nombre de la Compañía Mexicana de Aviación, durante el período indicado? (fs. 157, informe emitido por la Coordinación de Fiscalización de Empresas de Aeronavegación del Ministerio de Turismo); y g) La suspensión de los vuelos realizados por Mexicana al país durante los meses de febrero a diciembre de 2003, colocó a la actora en una situación de incertidumbre ¿al no contar con la principal fuente de ingresos? (fs. 62). En función de lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal con relación al tratamiento impositivo de los servicios prestados por la recurrente que fue materia de agravio en esta instancia, con costas. 7º) Que, en lo atinente al quantum de la multa aplicada por la omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 4/2003 a 11/2004, la jurisprudencia tiene dicho que la naturaleza e importancia de la infracción, es un elemento de relevancia para la graduación de la multa; lo mismo que los antecedentes registrados en la administración tributaria acerca del infractor, lo cual autoriza a atenuar la sanción cuando se trate de un infractor primario, en tanto que puede hacerse más intensa, en el supuesto de reincidencia (CSJN, Fallos: 225:412). Ello así, corresponde afirmar que la reducción del quantum efectuada por el a quo resulta razonable por haber considerado para ello la falta de antecedentes infraccionales del contribuyente, ya que no surgen de la resolución sancionatoria (fs. 405/416) ni de las actuaciones administrativas. A lo que cabe agregar que, si bien el Fisco alega en su expresión de agravios 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 (fs. 694), lo cierto es que tal prueba no fue producida en autos, por lo que corresponde estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal y confirmar la reducción de la multa aplicada, con costas (conf. doctrina de la Sala III, in re ¿Gómez Aguilar, Jorge (TF 25140-I) c/DGI?, sent. del 31/8/15). 8º) Que, conforme al artículo 2º de la acordada de la CSJN 66/90, cuando el Estado Nacional debe integrar la tasa judicial antes de que quede firme la sentencia de condena, el pago podrá ser diferido para el año correspondiente al siguiente ejercicio financiero, a fin de que pueda ser previsto en el presupuesto respectivo. Tal postergación en el pago no excluye que este Tribunal cuente con los medios necesarios para el control de su cumplimiento. Por ello, corresponde hacer lugar al pedido de diferir el pago de la tasa de justicia respecto de la suma de \$ 16.626,27 -de acuerdo a la liquidación acompañada a fs. 712- debiendo el apoderado fiscal acreditar, dentro de los quince días, las medidas adoptadas por su Superioridad para la inclusión del crédito en el presupuesto correspondiente. En su oportunidad, el pago deberá efectuarse computando un interés equivalente a la tasa promedio de la caja de ahorro común que publique el Banco Central de la República Argentina, capitalizable mensualmente (conf. acordada CSJN 47/91) y se hará efectivo sin necesidad de intimación alguna al vencimiento de la suspensión dispuesta. En función de las razones expuestas: SE RESUELVE: a) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, con costas (art. 68, CPCCN) y b) hacer lugar al diferimiento solicitado a fs. 713/713vta. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY JORGE EDUARDO MORÁN ROGELIO W. VINCENTI
010401E