



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

En la Ciudad de Buenos Aires, a los 4 días del mes de agosto de dos mil cuatro, se reúnen en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en la Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para conocer en los recursos de apelación interpuestos a fs. 805, 808, 816, 818 y 820 contra la sentencia de fs. 794/801 en los autos caratulados “VIAJES ATI S.A. c/ G.C.B.A. s/ IMPUGNACIÓN ACTOS ADMINISTRATIVOS”, Expte. EXP 1064, habiéndose practicado el sorteo pertinente resulta que debe observarse el siguiente orden: Dr. Carlos F. Balbín, Horacio G. Corti y Esteban Centanaro.

El Dr. Carlos F. Balbín dijo:

I.- A fs. 85/104 la empresa de Viajes y Turismo “Viajes ATI S.A.” interpuso demanda contra la Ciudad de Buenos Aires, a fin de que se revoquen las Resoluciones N° 3.087/DGR/96 y N° 6.124/DGR/94 dictadas por la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, así como la Resolución N° 4762/SHyF/98 del Secretario de Hacienda y Finanzas, a través de las cuales se practicaron, y luego confirmaron, los ajustes por los Anticipos 10, 11 y 12 del año 1991, anticipos 1 a 12 de los años 1992, 1993 y 1994 y anticipos 1 a 9 del año 1995 del impuesto a los ingresos brutos.

Expresó que su actividad consiste, entre otras, en la comercialización de paquetes turísticos para sus clientes que incluyen diversos servicios, tales como el transporte y el alojamiento. Continuó su relato señalando que, en el año 1997, el organismo recaudador impugnó las liquidaciones practicadas en relación con los ejercicios 1991/1995 y, a efectos de determinar el monto del tributo, tomó como base imponible el total de las sumas entregadas por los clientes para el pago de los paquetes turísticos. Manifestó que se dedica a intermediar en la reserva o locación de tareas vinculadas al turismo, por lo cual en ningún caso actúa como prestador de los servicios. Agregó que, en tal situación, la agencia de viajes no tiene la disposición, control o manejo de los distintos items o servicios que pueden integrar un tour. En consecuencia entendió que, a los efectos tributarios, correspondería que su actividad sea considerada como intermediación y, por lo tanto, debería tributar en base a una alícuota del 4,5% sobre la diferencia entre las sumas percibidas y las que se transfieren a los reales prestadores de los servicios.

A fs. 349/384 contestó demanda el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Expresó que la Dirección General de Rentas dispuso la realización de una serie de inspecciones en el domicilio del contribuyente VIAJES ATI S.A. con el objeto de controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Como resultado de las mismas se iniciaron dos actuaciones administrativas en las que se establecieron ajustes a favor del Fisco Local. Estos fueron originados por: a) la diferencia entre los ingresos declarados y los

verificados por la inspección interviniente, b) la incorrecta aplicación de la alícuota respecto del rubro “Empresas de Turismo” y c) la omisión total en la declaración de ingresos y pago del impuesto correspondiente respecto del rubro “intermediación venta de pasajes”. Destacó que la base imponible que declaró la actora no se ajustó a la realidad y que, dentro de la actividad de turismo, se pueden delimitar dos situaciones distintas: a) la del agente de viajes que actúa como intermediario, y en este supuesto es un mandatario del organizador, de modo que los hechos del agente son imputables al mandante; y b) la del sujeto que actúa como organizador de viaje, en cuyo caso se obliga en nombre propio y conforme el contrato de organización. Destacó que la actividad comercial que la actora desarrolla se encuadra en el segundo supuesto, toda vez que sus servicios consisten en la organización del viaje y el correspondiente apoyo y auxilio al viajero, razón por la cual no se trata de una serie discontinua de servicios. En consecuencia, la demandada sostuvo que, para determinar las sumas que la accionante está obligada a tributar por su actividad comercial, debe considerarse como base imponible a la totalidad de los importes que recibe de sus clientes y, sobre este monto, aplicar una alícuota del 3%.

A fs. 500 se abrió la causa a prueba.

A fs. 794/801 dictó sentencia el juez de primera instancia, haciendo lugar a la demanda y dejando sin efecto las Resoluciones N° 4762-SHyF-98, y sus antecedentes N° 3087-DGR-96 y 6124-DGR-97. Para así decidir, el *a quo* consideró que la organización de viajes y los paquetes que éstos comprenden deben ser considerados como intermediación a los efectos tributarios, en la medida en que dicha actividad se realiza por cuenta de terceros y no por cuenta propia. En consecuencia, el magistrado entendió que si, como en el caso, el agente de viajes no actúa por cuenta propia o en su nombre, la base imponible para el pago del impuesto a los ingresos brutos está constituida por el importe de las comisiones.

A fs. 805 la demandada apeló la sentencia y a fs. 808 apeló la regulación de honorarios a favor de los letrados de la parte actora por considerarlos altos. A fs. 816 la actora apeló los honorarios regulados por considerarlos bajos y, a su vez, los del perito por considerarlos altos. A fs. 820 el perito contador apeló los honorarios, por bajos.

A fs. 849/860 el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires expresó agravios. Señaló que la sentencia incurrió en una arbitraria interpretación de la prueba y el derecho, pues concibió que “agencia y empresa de turismo” tienen un tratamiento tarifario equivalente, decisión que a su criterio es totalmente injustificada. Consideró que, en primer lugar, hubiese correspondido establecer si, en el caso, el contribuyente podía ser calificado técnicamente como intermediario, para lo cual resultaba imprescindible el análisis de la prueba. Sostuvo en consecuencia que, de las constancias del expediente, surge claramente que Viajes Ati S.A. actúa como una “empresa de viajes y turismo” y no realiza en consecuencia una actividad de intermediación, pues explota la actividad turística con sus propios clientes, para otras agencias o terceros. Es decir que, a criterio de la Ciudad, su actividad se desarrolla en las diversas modalidades de mayorista, distribuidor, prestador



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

directo, y en consecuencia, asume el riesgo de la explotación por su propia cuenta y en nombre propio. Manifestó entonces que la actora realiza actividad de “Empresa de Viajes y Turismo” y que así consta en la inscripción en la Secretaría de Turismo, razón por la cual se le exigió un fondo de garantía que corresponde a la categoría de empresas y no a la de las agencias. En este orden, estimó que el *a quo* omitió considerar que la licencia de la actora es incompatible con la intermediación. Asimismo, alegó que la actora no acreditó operaciones como intermediaria, con la salvedad de las comisiones que percibe por la venta de pasajes. Adujo que, contrariamente a lo expresado por el sentenciante, se probó claramente que la actividad habitual de la Empresa es la de “Organización de Viajes”, de acuerdo a la operatoria de financiamiento de la actora. En tal sentido, consideró la demandada que surge de autos que Viajes Ati S.A. es quien por sí misma organiza y ofrece los paquetes turísticos comercializados, contrata directamente los servicios a los prestadores y no a mayoristas y, además, realiza tales contrataciones en nombre propio y por su cuenta, pues a sus clientes les ofrece un producto final de su actividad de organización. Finalmente manifestó que, a su entender, quedó demostrado que la operatoria comercial de la actora es Empresa de Viajes y Turismo en calidad de organizadora, en consecuencia su actividad no es de simple intermediación.

A fs. 862/871 contestó agravios la parte actora. Expresó que al optimizar una oferta turística combinando el pasaje aéreo con la habitación del hotel no modifica su carácter de intermediario. Entendió además que la ilegitimidad de los ajustes es absoluta, sin que pueda reivindicar el Fisco Municipal que algunas cifras parciales puedan considerarse consentidas.

A fs. 873/874 emitió dictamen el Sr. Fiscal General Adjunto.

A fs. 875 se elevaron los autos al Acuerdo de la Sala.

II.- Así planteados los hechos del caso, considero que en la presente causa el *thema decidendum* se circunscribe, básicamente, en determinar cuál es la base imponible en relación con el impuesto a los ingresos brutos.

En efecto, por un lado la actora sostiene que su actividad comercial es la intermediación de viajes, toda vez que no realiza en forma directa ninguna de las prestaciones contratadas por sus clientes, sino que se limita a coordinar los servicios turísticos prestados por terceros, a fin optimizar de esa forma la oferta turística. Afirma en consecuencia que, en razón de la actividad comercial que desarrolla –a la que considera intermediación entre la oferta y la demanda de servicios vinculados al turismo–, su situación se adecua a lo prescripto en el artículo 147 del Código Fiscal (Ley 150) y concordantes, según el cual la base imponible que debe considerarse para tributar el impuesto está determinada por “*la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir*”

a los comitentes por la operaciones realizadas en el período fiscal”. En consecuencia, por aplicación del artículo 44 de la Ley Tarifaria (ley 151) entiende que, para determinar *el quantum* del impuesto que debe tributar, resulta aplicable la alícuota del 4,5% que, según la norma, se aplica a las “*comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas*”.

Por otra parte, el Fisco local sostiene que la actividad comercial que lleva a cabo la accionante no consiste en intermediación entre la oferta y la demanda de bienes o servicios, sino en la organización de paquetes turísticos, es decir, la accionante oferta a sus eventuales clientes un producto final, sin perjuicio de que luego pueda subcontratar con terceros la realización de las prestaciones requeridas. Por todo ello, la accionada afirma que la base imponible del impuesto a los ingresos brutos está constituida por la totalidad de los ingresos percibidos en tal concepto –esto es, sin descontar los importes que el contribuyente destina al pago de aquellos servicios que son brindados por terceros- y, a su vez, corresponde aplicar sobre los mismos la alícuota general del 3% prevista en el artículo 35 de la Ordenanza Tarifaria.

En este contexto, entiendo que para determinar cuál es el criterio correcto, es necesario analizar las constancias obrantes en autos y establecer, en consecuencia, el encuadre jurídico que corresponde asignar a la actividad que desarrolla Viajes ATI S.A.

Por su parte, a tal efecto es necesario recordar que el Tribunal Superior de Justicia ha señalado que “*la tarea de intermediación puede tener una mayor o menor complejidad de acuerdo a las características de la actividad considerada, pero esa eventual mayor complejidad no permite que la intermediación deje de ser tal*” (TSJ, in re “Círculo de Inversores S.A. s/recurso de apelación ordinario”, expte. EXP N° 1150/01, sentencia del 13/02/2002)

III.- De conformidad con las pruebas aportadas a la causa (en especial, la pericia de fs. 702/711 y de fs. 728/732), entiendo que ha quedado debidamente acreditado que la actividad comercial que desarrolla la accionante no consiste en la prestación de servicios turísticos, sino en la intermediación entre el cliente y el efectivo prestador de los mismos. Así, la actora contrata los servicios turísticos requeridos por sus clientes con los efectivos prestatarios (cfr. fs. 703, respuesta a la pregunta 4 y fs. 728 vta.) y, a su vez, no lo hace por cuenta propia, sino por orden de terceros (cfr. fs. 706, respuesta a la pregunta 6).

También ha quedado demostrado que la parte actora no ha formalizado contratos con las prestatarias de los servicios turísticos, sino que solamente contrata con éstas los servicios que le han sido expresamente requeridos y, a su vez, que tales acuerdos solamente se formalizan luego de que éstos hayan sido solicitados por sus clientes y nunca en forma previa (cfr. fs. 709, respuesta a la pregunta 23, fs. 729 y fs. 731).

Por su parte, al momento de suscribirse el contrato la parte demandante hace constar expresamente en la solicitud de servicios turísticos que actúa en carácter de intermediaria



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

en la reserva o contratación de los diferentes servicios turísticos que sus clientes le requieren, señalando además que la responsabilidad por eventuales deficiencias es exclusiva los sujetos prestatarios.

En efecto, surge de las presentes actuaciones que el cliente es quien requiere a la accionante la contratación de determinados servicios con sus efectivos prestadores, de acuerdo a las condiciones que estos últimos han establecido a tal efecto. A su vez, la actora no tiene injerencia alguna en cuanto al manejo, disposición o control en la ejecución de los servicios requeridos, una vez que estos han sido contratados con terceros.

Así las cosas considero que, tal como surge de las pruebas arrimadas al *sub lite*, la actividad que la demandante desarrolla consiste, básicamente, en la intermediación en la reserva o locación de servicios vinculados a la actividad turística (vgr. compra de pasajes de medios de transporte, contratación de hoteles, adquisición de paquetes de servicios que incluyen diversas prestaciones, contratación de excursiones o espectáculos).

En tal cometido, Viajes Ati S.A. provee su experiencia y conocimientos para optimizar la coordinación de los diferentes servicios turísticos -vinculados entre sí- que sus clientes contratan con terceros prestadores. Sin embargo, la circunstancia de que la organización de las prestaciones contratadas quede, en ciertos casos, a cargo de la actora no significa que dicha empresa pueda ser considerada, a los efectos tributarios, como prestadora directa de los servicios brindados a sus clientes por terceros.

IV.- Ahora bien, entiendo que la actividad desplegada por Viajes Ati S.A. constituye claramente un supuesto de intermediación entre los prestadores de un servicio (vgr. empresas de transporte, hoteles, restaurants) y quienes demandan (en este caso, los clientes de la actora). En consecuencia, para determinar la base imponible del impuesto a los ingresos brutos resulta de aplicación el artículo 147 de la Ley N° 150, y normas posteriores concordantes, que establecen que “*para los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir a los comitentes por las operaciones realizadas en el período fiscal...*”.

A su vez, teniendo en cuenta la actividad desarrollada –intermediación– corresponde aplicar, a los efectos de determinar el *quantum* del tributo a ingresar, una alícuota del 4,5%, de acuerdo a lo que establece el artículo 44 de la Ley Tarifaria (ley 151), toda vez que ésta se aplica, según lo detalla la norma, a las “*comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas*”.

V.- Por su parte, y a diferencia de lo que sostiene la accionada, es necesario destacar que el artículo 1º de la ley N° 18.829 de Agentes de Viaje no enerva la conclusión precedente.

Ello así, porque la referida norma dispone que *“quedan sujetas a las disposiciones de esta ley todas las personas físicas o jurídicas que desarrollen, en el territorio nacional, con o sin fines de lucro, en forma permanente, transitoria o accidental, algunas de las siguientes actividades: a) la intermediación en la reserva o locación de servicios en cualquier medio de transporte en el país o en el extranjero; b) la intermediación en la contratación de servicios hoteleros en el país o en el extranjero; c) la organización de viajes de carácter individual o colectivo, excursiones, cruceros o similares, con o sin inclusión de todos los servicios propios de los denominados viajes a ‘Forfait’ en el país o en el extranjero...”*.

Así, resulta evidente que no es posible sostener, como pretende la accionada, que las agencias de viaje solamente actúan como intermediarias cuando reservan para sus clientes pasajes en medios de transporte, o bien cuando contratan servicios hoteleros –es decir, las actividades detalladas en los dos primeros incisos de la norma- mientras que, cuando se ocupan de organizar un viaje, en cualquiera de sus modalidades –tercer inciso del artículo transcripto-, actúan a nombre propio.

Ello así, porque la actora también reviste el carácter de intermediario cuando realiza cualquiera de las actividades enumeradas en el inciso c) de la norma (sin perjuicio de que, en este caso, el legislador no haya utilizado la palabra “intermediación”) en la medida en que la actividad desarrollada signifique contratar servicios por cuenta y a nombre de terceros y, a su vez, que tales servicios no sean prestados directamente por la agencia de viajes.

Así las cosas, es cierta la afirmación de la demandada en cuanto a que, en razón de la licencia otorgada a la actora está facultada para prestar directamente servicios turísticos, en cuyo caso la base imponible a considerar estaría constituida por la totalidad de los ingresos. Ahora bien, las pruebas obrantes en el expediente demuestran que ninguna de las actividades que desarrolla la actora consisten en la prestación directa de tales servicios, sino en la intermediación entre la oferta y la demanda.

Ello así, considero que las previsiones de la ley N° 18.829 no impiden atribuir a la accionante el carácter de intermediario a los efectos de gravar su actividad con el impuesto a los ingresos brutos.

VI.- En forma concordante con lo hasta aquí expresado, en un caso donde se analizaba la obligación fiscal de tributar el impuesto al valor agregado por una empresa dedicada a contratar a nombre de sus clientes servicios turísticos, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que tales actividades son desarrolladas por empresas que *“actuando a nombre propio, intermedian entre quienes efectivamente prestan la locación*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

de obras o de servicios y aquellos que reciben la prestación” (CSJN, “Eves Argentina S.A.”; sentencia del 14/10/1993; LL 1993-E, 427; considerando 6°). A ello agregó el Máximo Tribunal que, para caracterizar a una empresa como intermediaria, es necesario tener en cuenta que ésta “no cuenta con medios propios para lograr la efectiva prestación del servicio y que su rol tiende preponderantemente a la satisfacción de los requerimientos de oferta y demanda” (considerando 11°).

VII.- Por su parte, la circunstancia invocada por la demandante de que la accionante otorga medios de financiación a sus clientes para el pago de las sumas que posteriormente transferirá a los prestadores de los servicios turísticos contratados –previa deducción de su comisión- no altera las conclusiones precedentes, por cuanto, como ya se dijo, el hecho que determina el carácter de intermediaria de la actora consiste en que ésta no presta directamente los servicios que ofrece a sus clientes, sino que éstos son satisfechos por terceros.

En ese contexto, el hecho de que la actora ofrezca a sus clientes facilidades de pago para que éstos concreten la transacción comercial -de la cual Viajes Ati S.A. también se beneficia- en nada modifica su carácter de intermediaria.

VIII.- Así las cosas, lo señalado en los considerandos que anteceden me llevan a concluir que, confrontadas las normas de aplicación al caso y las circunstancias fácticas que han quedado acreditadas en el *sub exámine*, la determinación de oficio practicada por la accionada (en relación con los anticipos 10, 11 y 12 del año 1991, los anticipos 1 a 12 de los años 1992, 1993 y 1994 y, los anticipos 1 a 12 del año 1995) no resulta ajustada a derecho, razón por la cual los agravios vertidos en relación con este aspecto de la sentencia de primera instancia habrán de ser rechazados.

IX.- También se agravio a la accionada por cuanto el juez de la anterior instancia ha dejado sin efecto los actos determinativos del tributo en su totalidad, cuando ninguna queja planteó el demandante en relación con la corrección y posterior ajuste motivado en la omisión total de declaración y pago de los ingresos originados en la intermediación de venta de pasajes. Asimismo, sostuvo que tampoco fueron impugnadas las causas de la multa aplicada por ampliación del sumario en la resolución 3087-DGR-96, razón por la cual ésta también quedó firme y consentida.

Al respecto cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 inc. 6 del CCAyT, la sentencia definitiva debe contener “*la decisión expresa, positiva y precisa, de conformidad con las pretensiones deducidas en juicio, calificadas según correspondiere por ley...*”. En otras palabras, debe haber conformidad entre la sentencia y

la demanda en cuanto a los sujetos, el objeto y la causa, toda vez que el juez no puede apartarse de los términos en que ha quedado planteada la *litis* en la relación procesal, salvo los casos de consolidación o extinción del derecho durante la tramitación del proceso (Alsina Hugo, Tratado Teórico Práctico de derecho procesal civil y comercial, Cía Argentina de Editores, Buenos Aires, 1942, t. II, pág. 563).

Así, la congruencia consiste en la relación inmediata y necesaria que debe existir entre las pretensiones de las partes y lo resuelto por el juez. Las partes vinculan al juez, estando sometido el juzgador respecto de los hechos al principio dispositivo, sin perjuicio de las facultades con las que cuenta para esclarecer la verdad de los hechos controvertidos. De allí que exista incongruencia cuando se juzgue más allá de lo debido, o fuera de lo solicitado, o cuando se omita resolver cuestiones debidamente planteadas por las partes (Falcón, Enrique M., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación anotado, concordado y comentado*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1994, T II págs. 142 y 143).

En la presente causa, la determinación tributaria practicada a través de la Resolución 3087-DGR-96 fue sustentada por el fisco local en las siguientes argumentaciones: a) existía diferencia entre los ingresos declarados por la parte actora y los verificados por la inspección interviniente; b) la accionante aplicaba una alícuota errónea a su actividad como “empresa de turismo”; c) la actora omitió totalmente declarar y abonar el tributo correspondiente al rubro “intermediación de venta de pasajes”.

A su vez, ha sido la propia actora quien, al presentar su descargo en sede administrativa (fs. 345 de la carpeta interna 121585-DGR-96) reconoció que la pretensión fiscal “*se concreta en los siguientes conceptos: 1) supuesta diferencia entre los ingresos declarados por el contribuyente y los verificados; 2) incorrecta aplicación de la base imponible y la alícuota respecto del rubro ‘empresa de turismo’ (3% en vez del 4,5%); 3) supuesta omisión en la declaración de ingresos y pago del impuesto respecto del rubro ‘intermediación venta de pasajes’...*”. No obstante, en aquella oportunidad sus argumentaciones solamente se dirigieron a cuestionar los argumentos del fisco vinculados con los dos primeros conceptos, curso de acción que fue reiterado al momento de presentar el correspondiente recurso jerárquico (fs. 355/362 de la carpeta interna N° 1212585-DGR-96).

A ello se agrega que, en su escrito de demanda, la parte actora no ha controvertido la afirmación de la demandada de que la contribuyente omitió tributar el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a las comisiones que percibió, en los períodos señalados en el acto determinativo, por la intermediación en la venta de pasajes.

Así las cosas, al haber declarado el magistrado de grado la nulidad de la Resolución 3087-DGR-96 en su totalidad, ha vulnerado el principio de congruencia antes explicado, por cuanto una parte del tributo determinado no corresponde a la modificación que el fisco efectuó de la base imponible y la alícuota que aplicaba el contribuyente para determinar el monto del impuesto a tributar por su actividad de intermediación, sino que, como ya se dijo,



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

se sustenta en la omisión detectada en el ingreso del tributo correspondiente a las comisiones por su actuación como intermediario en la venta de pasajes.

En consecuencia, estimo que corresponde, en este aspecto, hacer lugar a los agravios planteados por la parte accionada y, en consecuencia, confirmar parcialmente las Resoluciones N° 3087 y 6124, aunque solamente por aquellos montos que corresponden al impuesto omitido en relación con los ingresos obtenidos por la accionante en razón de su actividad de intermediación en la venta de pasajes. Por su parte, la determinación de dicho monto deberá efectuarse en la etapa de ejecución de sentencia.

A su vez, en lo que respecta a la multa y a los intereses aplicables, corresponde su confirmación aunque, también en este caso, solamente por el monto proporcional al *quantum* que resulte de la determinación del impuesto omitido por las comisiones de ventas de pasajes.

X.- En lo que respecta a los honorarios, estimo que corresponde diferir su regulación para la oportunidad en que exista liquidación definitiva aprobada (arts. 249 CCAyT).

XI.- Por las consideraciones que anteceden, propongo al acuerdo que, en caso de compartirse este voto, se confirme parcialmente la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, a) se declare la nulidad parcial de las Resoluciones N° 6.124/DGR/94 y 3.087/DGR/96 dictadas por la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, en cuanto determinan de oficio y reliquidan el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a la accionada con sustento en la modificación de la base imponible y de la alícuota aplicada por el contribuyente y, asimismo, respecto del monto proporcional de la multa y sus respectivos intereses; b) se haga lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la accionada y, en tal caso, se confirmen parcialmente las Resoluciones N° 6.124/DGR/94 y 3.087/DGR/96, en cuanto determinan de oficio y reliquidan el impuesto a los ingresos brutos con sustento en la omisión en el pago del tributo por la intermediación en la venta de pasajes; c) confirmar el monto proporcional de la multa aplicada por tal concepto y los respectivos intereses. Finalmente, en lo que respecta a las costas, considero que deben ser impuestas por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión debatida y a la existencia de vencimientos recíprocos (art. 62, segundo párrafo y 65 del CCAyT).

Dr. Horacio G. Corti dijo:

I.Los hechos de la causa.

Adhiero al relato de los hechos efectuado por mi colega preopinante, Dr. Carlos F. Balbín, así como también a la solución que propone.

Sin perjuicio de ello, estimo pertinente efectuar algunas consideraciones, que refuerzan las conclusiones expuestas en el voto que antecede.

II. La cuestión debatida

En esta causa, no está en discusión que la actividad desarrollada por la actora se encuentra alcanzada por el impuesto a los ingresos brutos, sino que la cuestión central a dilucidar radica en determinar si las agencias de turismo deben considerarse, a los efectos tributarios, como intermediarias. Esta calificación jurídica tiene gran trascendencia porque determina uno de los supuestos en los que la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos se configura de forma especial.

En efecto, el art. 165, CF, 2003, al igual que las disposiciones anteriores concordantes, establece que: *“Para los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir a los comitentes por las operaciones realizadas en el período fiscal. Esta disposición no es de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúan los intermediarios citados en el párrafo anterior...”*.

En definitiva, la controversia puede plantearse de la siguiente forma: ¿la actora debe tributar por el total de los ingresos percibidos —a excepción de los originados por la venta de pasajes— a la alícuota general o, por el contrario, debe aplicar la alícuota especial al importe que surge de la diferencia entre lo que percibe y lo que entrega a los prestadores de los servicios?

III. Concepto de intermediario

Es necesario precisar, ante todo, el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, a los efectos tributarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que *lato sensu* realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. La principal nota diferencial está dada por el hecho de que el sujeto intermediario actúa por otro, y no por sí, y es a los primeros, y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de la base imponible especial (cfr. interpretación efectuada por Bulit Goñi, Enrique G., *Impuestos sobre los ingresos brutos*, 2da. edición, Depalma, Buenos Aires, 1997, pág. 136).

Esa pauta es la que, al determinar de oficio la materia imponible, utilizó la propia Administración, cuando expresó: *“se mantiene el criterio sostenido considerando gravar a las empresas de viajes y turismo a la alícuota general y entender sólo ingresos por*



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

intermediación los provenientes de las ventas de pasajes; atento que, cuando la agencia de viajes actúa por cuenta propia, no es intermediaria y en su mérito, debe tributar sobre el total de lo percibido y no meramente sobre las comisiones” (cfr. res. 3087/96 y 6124/97). Sin embargo, vale aclarar que en esos actos no se justificó por qué la agencia de viajes actúa por cuenta ajena sólo en los casos de ventas de pasajes, mientras que lo hace por cuenta propia en los restantes supuestos.

Por otra parte, cabe destacar que una derivación lógica de actuar por cuenta ajena es no asumir el riesgo comercial del negocio que se lleva a cabo por otro.

IV. Pautas interpretativas del TSJ sobre la intermediación (art. 165, CF y análogos anteriores).

A efectos de resolver la cuestión debatida, es pertinente recordar una reflexión que el Tribunal Superior de Justicia tuvo la oportunidad de efectuar sobre la materia, al expresar que: *“La tarea de intermediación puede tener una mayor o menor complejidad de acuerdo a las características de la actividad considerada, pero esa eventual mayor complejidad no permite que la intermediación deje de ser tal” (in re “Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados s/recurso de apelación ordinario”, expte. EXP. n.º 1150/01, sentencia de 13 de febrero de 2002).*

V. Diversos aspectos económico-jurídicos de la actuación de las empresas de turismo

En la doctrina tributaria se ha sostenido que: *“La actividad de la agencia de turismo consiste en actuar como intermediaria en la venta de pasajes para transporte internacional e interprovincial y en la contratación de servicios turísticos (alojamientos, comidas, espectáculos, etc.) prestados dentro y fuera de la República Argentina. Su retribución por tal actividad proviene de comisiones que recibe de las empresas de transporte y demás que prestan los servicios en cuya contratación intermedia; en ningún caso recibe retribución alguna de parte del usuario de tales servicios, ya que a éste le cuesta lo mismo contratarlos directamente o a través de la agencia” (cfr. Bulit Goñi, Enrique G., “Las agencias de turismo y el impuesto sobre los ingresos brutos: nuevamente la doctrina constitucional se muestra imprecisa”, ED, 103-725, pág. 727).*

Más allá de lo razonable de este enfoque y de los precedentes jurisprudenciales invocados por la actora, considero que no se pueden brindar juicios generales que sean aplicables a la totalidad de las actividades desarrolladas por los operadores turísticos.

Ello es así pues la actividad comercial que realizan las empresas de turismo (dado lo dinámico y complejo de dicho sector económico) puede asumir diferentes modalidades y, por ello, es necesario examinar en cada caso concreto las tareas desarrolladas por la firma.

En efecto, puede ocurrir que la agencia de turismo sea titular de una cadena de hoteles, o bien de determinados medios de transporte, es decir, que los servicios ofrecidos a los turistas sean prestados directamente por ella. De ahí que, como se expuso, en la materia no corresponde efectuar análisis genéricos, sino que la actividad desarrollada debe examinarse a la luz de los hechos probados en cada causa.

Las diferentes modalidades que pueden asumir los contratos de turismo han sido, además, claramente especificadas por la doctrina especializada, que distingue: a) el “contrato de organización de viajes”, y b) el “contrato de intermediación de viajes”.

El primero de ellos, se caracteriza por el vínculo entre el prestador directo y el turista, por medio del cual se contrae la obligación de prestar diferentes servicios que están *“coordinados en relación a un viaje, que constituye la causa del contrato: éste es el elemento decisivo que caracteriza al vínculo, que no se trata de la contratación segmentada de servicios para hacer un viaje, sino a la inversa: se contrata un viaje y como consecuencia de ello el obligado subcontrata o presta los servicios”* (cfr. Lorenzetti, Ricardo L., *Tratado de los contratos*, T. III, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000, pág. 198). Es decir, se trata de una contratación conjunta de diversos servicios por los que se paga un precio global. Cercana a la organización, también es necesario mencionar la práctica que las costumbres negociales han denominado “contrato de reserva” de plazas hoteleras, en virtud de la cual una empresa, generalmente una agencia, contrata con otra, un hotel, la disponibilidad de una determinada cantidad de habitaciones contra el pago de un precio, las que luego vende a los futuros viajeros que las ocuparán.

Por otro lado, encontramos el contrato de intermediación de viajes, que es *“aquel por el cual una persona, que es una agencia de turismo, contrae la obligación de procurar al viajero, que paga un precio, un contrato de organización de viaje, o una o algunas de las prestaciones independientes que permitan efectuar un viaje o una estadía cualquiera”* (Lorenzetti, Ricardo L., ob. cit, pág. 215).

Se advierte, entonces, que la cuestión a dilucidar no es sencilla, ya que no puede solucionarse por remisión a una definición genérica de la actividad de las empresas de viaje y, por lo tanto, requiere el examen de las pruebas agregadas a la causa.

VI. La postura de las partes.

La demandada sostiene que la actividad habitual de la empresa es la “organización de viajes”, entendida como un servicio complejo prestado a nombre y por cuenta propia, que incluye transportes, restaurantes, excursiones, etc. Es decir, que Viajes Ati S.A. ofrece



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

a los potenciales clientes un producto final, esto es: “un viaje”, independientemente de que los servicios los preste ella o los subcontrate.

Aduce, asimismo, que la alegada calidad de intermediaria invocada por la actora se desvanece cuando se analizan las diferentes cláusulas que pacta con los turistas.

A su turno, la actora sostiene que siempre actúa en carácter de intermediaria, pues, incluso cuando organiza un tour, sólo sincroniza diversos servicios prestados por terceros, a efectos de optimizar una oferta turística.

VII. La actividad de la actora según las constancias de la causa.

De la prueba producida en el expediente, es necesario destacar los siguientes aspectos:

- 1) La relación que vincula a Viajes Ati S.A. con los diferentes proveedores de servicios (hoteles, empresas de transporte, etc) no se encuentra formalizada a través de contratos escritos. El perito, en este sentido, destacó que: “*de acuerdo a lo informado por la empresa no existen contratos previos con los prestadores de los servicios*” (cfr. respuesta 23, fs. 709).
- 2) La actora no presta los servicios ofrecidos a los turistas, por el contrario, ellos son efectivamente prestados por terceros. Al respecto, se señaló que “*los servicios turísticos como ser hotelería, pasajes, traslados, comidas, excursiones y otros son prestados efectivamente por empresas que explotan dichas actividades*” (cfr. respuesta 4, fs. 703, en igual sentido punto 4 de fs. 728 vta.).
- 3) No se desprende de la pericia que la empresa contrate determinados servicios, ni siquiera que los reserve, para luego ofrecerlos a sus clientes. Esos servicios sólo se contratan cuando han sido previamente solicitados por los turistas, pues “*no surge que la empresa acuerde los servicios turísticos antes de que el cliente los requiera*” (cfr. respuesta 7, fs. 706 vta., en igual sentido punto 6 de fs. 729).
- 4) De la forma de contabilizar los ingresos, surge que se acreditan los importes cuando se emite la factura al pasajero y se debitan cuando se receptiona y registra la factura del proveedor, liquidándose los diferentes servicios involucrados (cfr. respuesta 6, fs. 705 vta.). Asimismo, el experto informa que se acredita “*el monto que surge de la diferencia entre lo facturado por dichos servicios a los pasajeros y lo que efectivamente se liquida por tales servicios a las empresas prestadoras*” (cfr. respuesta 3, fs. 705).
- 5) En las facturas que la empresa entrega a sus clientes, se distingue, a los efectos del impuesto al valor agregado, entre servicios gravados y servicios exentos. Sin embargo, no se encuentran discriminados los distintos servicios contratados (hoteles, comidas,

excursiones, etc.) ni la comisión que percibe la actora (cfr. v.g. factura agregada en copia a fs. 651).

- 6) En la “solicitud de servicios turísticos”, en cuyo reverso se consignan las “condiciones generales”, que vinculan a Viajes Ati S.A. con sus clientes, la empresa declara expresamente que actúa en el carácter de intermediaria en la reserva o contratación de los distintos servicios —hoteles, restaurantes, medios de transporte, etc.—, declinando toda responsabilidad por sus eventuales deficiencias, ya que esa responsabilidad, según se expone, es exclusiva de la prestataria del servicio.
- 7) De las restantes cláusulas que integran las “condiciones generales”, se desprende que: *“la Empresa se reserva el derecho de alterar total o parcialmente el ordenamiento diario y/o servicios que componen el correspondiente tour, antes o durante la ejecución de los mismo”* y, por otra parte, que: *“La Empresa se reserva el derecho de hacer que abandone el tour en cualquier punto del mismo, a aquel pasajero que por cualquier motivo (conducta, modo de obrar, estado de salud, etc.) constituya una molestia para los integrantes del viaje...”*.
- 8) La empresa oferta “paquetes turísticos” que incluyen diferentes servicios (v.g. pasajes aéreos, hospedajes, desayunos, guía) por un precio global (cfr. folleto agregado a fs. 701).

VIII. Aspectos reseñados que brindarían sustento a la posición de la actora.

Considero que los puntos 2, 3, 4, y 6 aportan diferentes elementos de juicio que permiten afirmar, *prima facie*, que la actividad desarrollada por la actora constituye una intermediación y que, por lo tanto, fue correcta la forma utilizada por Viajes Ati S.A. para liquidar e ingresar el impuesto.

En este sentido, cabe reiterar que de las condiciones generales surge que la empresa declara su carácter de intermediaria, que los servicios son prestados por terceros, previo requerimiento de los turistas, y que ello guarda coherencia con la forma en que se contabilizan las diferentes operaciones realizadas.

IX. Observaciones sobre los restantes elementos señalados.

Sin perjuicio de lo expuesto en el punto que antecede, entiendo que el examen de los otros apartados corrobora la dificultad que se observa en esta causa para calificar jurídicamente la actividad de desarrollada por la actora.

En primer término, es necesario referirse a las cláusulas insertas en las “condiciones generales”. Esas disposiciones demuestran una clara violación del principio de buena fe que debe regir los contratos, ya que, por un lado, la empresa pretende desligarse de toda eventual responsabilidad, alegando su situación de intermediaria, pero, por el otro, se



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

arroga una serie de atribuciones para alterar unilateralmente los servicios contratados e, incluso, para hacer que los pasajeros abandonen el tour. Si esas cláusulas se analizaran a la luz de la ley de defensa del consumidor —cuestión que no cabe examinar en esta causa— podrían merecer la calificación de abusivas (art. 37, ley 24.240; cfr. Lorenzetti, Ricardo, L., ob. cit., 206 y ss.).

Es decir, la regulación predispuesta por la actora en su relación con los turistas puede ser examinada desde varias perspectivas, las que determinarán, en cada caso, diferentes consecuencias jurídicas, pero, a mi entender, las cláusulas mencionadas demuestran que es difícil conceptualizar a la actividad de la actora como una mera intermediación.

Por otra parte, considero que la forma en que la empresa ofrece los destinos turísticos —diversos servicios coordinados entre sí, por un precio global— y la manera en que tales servicios se facturan a los clientes, permitirían asemejar la actividad de la actora al contrato de “organización de viajes” y relativizan su alegado carácter de intermediaria.

X. Conclusiones.

Se observa, entonces, que el examen parcial de los diferentes hechos probados podría conducir a soluciones antagónicas, circunstancia que corrobora que se trata de una situación muy dudosa que, en las diversas disposiciones de la legislación tributaria local, no halla una respuesta expresa.

El problema planteado se agrava ante la ausencia de normas contractuales entre la actora y los prestadores de los servicios, las que permitirían establecer cuál es concretamente la relación que vincula a ambas partes.

Llegado a este punto y más allá de las dificultades mencionadas, es necesario determinar si la actividad desplegada por la actora, a partir de la prueba producida en la causa, puede subsumirse en la disposición referida a los intermediarios. Al respecto, se ha sostenido que *“la llamada subsunción no recibe por parte de la dogmática (ni de la teoría) mayores explicitaciones. No se revelan los mecanismos lógico-metodológicos empleados para incluir el caso particular en la premisa genérica de naturaleza normativa* (cfr. el elocuente ensayo de Cárcova, Carlos M., *“Sobre el razonamiento judicial”*, JA 2004-I, fascículo n.º.13, 31/03/2004, pág. 18). Sin embargo, esta cuestión no pasó inadvertida en la doctrina tributaria, cuando se expuso: *“la letra de la ley puede ser clara en sí, pero los que no son claros son los hechos, y lo que plantea problemas de interpretación es cómo los hechos encuadran en determinada norma jurídica”* (cfr. Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, t. I, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pág. 281)

Ahora bien, para resolver la presente controversia, sabido es que el intérprete no puede recurrir a criterios apriorísticos; me refiero al principio “*in dubio contra fiscum*” y a su antagónico “*in dubio pro fiscum*”, que han sido, acertadamente, rechazados por la doctrina tributaria. Cabe destacar, sin embargo, que el Código Fiscal de la Ciudad contiene diversas disposiciones referidas a la interpretación de las normas tributarias, que tienen su origen en las enseñanzas de Dino Jarach y su traducción de la doctrina alemana al ámbito tributario argentino. En lo que aquí interesa, dispone que “*En la interpretación de este Código y de las disposiciones sujetas a su régimen se ha de atender al fin de las mismas y a su significación económica...*” y se agrega que “*Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...*” (cfr. arts. 10 y 12, CF, 2003, y disposiciones análogas anteriores).

Desde mi punto de vista y de acuerdo con su significación económica, considero que la actividad que desarrolla la actora puede razonablemente encuadrarse dentro de los supuestos de intermediación.

Para arribar a tal conclusión considero relevante valorar, en especial, dos factores que se señalan en la pericia contable.

En primer lugar, que la empresa, aun cuando ofrezca un tour —que incluya pasaje, hospedaje, excursiones, etc. coordinados entre sí—, en ningún caso presta esos servicios, sino que ello es efectuado por terceros.

Por otra parte, los diferentes servicios sólo son contratados cuando previamente han sido solicitados por los turistas. Esta afirmación posee gran trascendencia ya que determina que, respecto de los servicios ofrecidos, la agencia de viajes nunca asume el riesgo comercial. En efecto, distinta sería la solución si la agencia de viajes adquiriera pasajes, contratara determinadas plazas en un hotel, etc. y los coordinara en un tour, para luego ofrecerlos, en conjunto, a los potenciales clientes. En este supuesto sí actuaría por cuenta propia, y en nada se diferenciaría del comerciante común que compra y vende mercaderías, asumiendo el riesgo comercial, ya que debería soportar las eventuales consecuencias económicas derivadas de una demanda insuficiente. Pero, como se expuso, no es lo que surge de la prueba producida en esta causa, circunstancia que resulta suficiente para descartar la afirmación de la demanda respecto de que la actora asume el “riesgo de la explotación” (cfr. fs. 852 vta.).

Ambos elementos —servicios efectivamente prestados por terceros y falta de asunción del riesgo comercial— forman mi convicción en el sentido de que, más allá de las dudas que puedan surgir de las cláusulas insertas en las “condiciones generales”, desde el punto de vista económico (cfr. arts. 10 y 12, CF, 2003), es razonable considerar a Viajes Ati S.A. como una intermediaria.



Poder Judicial de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

A todo ello se suma que, de acuerdo a la pauta interpretativa fijada por el TSJ en la citada causa “Círculo de Inversores”, la mayor o menor complejidad que asuma la tarea de intermediación no impide que deje de ser tal.

Como ya señalara Jarach, se advierte que la consideración jurídica de la significación económica del hecho imponible no importa, de suyo, desestimar la auto aplicación del tributo efectuada por el contribuyente.

XII. Los puntos de las determinaciones de oficio consentidos por la actora.

Resta referirse al agravio de la demandada en el que sostiene que la sentencia, al revocar en su totalidad las res. 3087-DGR-96, 6124-DGR-97 y 4762-SHyF, no tuvo en cuenta que existían rubros que habían sido consentidos por la actora.

En ese sentido, considera que Viajes Ati S.A. no ha cuestionado el ajuste motivado por la omisión total de declarar e ingresar los importes resultantes de la intermediación en la venta de pasajes, así como tampoco la multa aplicada en la res. 3087-DGR-96.

Al contestar la expresión de agravios, la actora sostuvo que la ilegitimidad del ajuste efectuado por el organismo recaudador es total, ya que se origina, íntegramente, en el erróneo enfoque que se efectuó del concepto de intermediario.

A pesar de que este agravio fue adecuadamente desarrollado en el punto IX del voto del Dr. Balbín, a cuyas conclusiones me remito, considero pertinente agregar otros fundamentos que corroboran la solución que propone.

Al iniciarse el procedimiento determinativo de oficio y, consiguientemente, conferirle la vista al contribuyente, se consignó expresamente como una de las causas del ajuste la “*omisión total en la declaración de ingresos y pago del importe correspondiente respecto del rubro intermediación vta. de pasajes*” (cfr. fs. 298, exp. adm. 72651).

Ello concuerda con las planillas que consignan las diferencia resultantes de la verificación impositiva (fs. 287 del exp. adm. 72.651/98; y fs. 858, 861, 865, 868, 871, 874, 877, 880, 882, del exp. adm. 72.652/98), en las que se aprecia nítidamente que los importes detallados corresponden a dos rubros diferenciados. En efecto, por un lado, se determinan diferencias al considerar que la actividad de la empresa no encuadra dentro de la intermediación —aspecto ya resuelto en el considerando que antecede—, y, por el otro, se ajustan las sumas resultantes de las operaciones de intermediación en la venta de pasajes que no fueron declaradas por la actora.

Por ello, dado que la actora no ha objetado los ajustes referidos a la omisión de declarar sus ingresos por intermediación en la venta de pasajes, cabe confirmar parcialmente las res. 3087-DGR-96 y 6124-DGR-97 respecto de este rubro. Por otra parte,

tal como lo propone el Dr. Balbín, sólo es con relación a los importes consentidos, que cabe confirmar proporcionalmente la multa aplicada.

Por último, cabe destacar que, contrariamente a lo sostenido por la demandada en su expresión de agravios, la actora impugnó expresamente la multa aplicada por la res. 3087- (cfr. punto XIII de su recurso jerárquico, fs. 355/362, exp. adm. 72651/98), circunstancia que resulta suficiente para rechazar este planteo.

El Dr. Esteban Centanaro adhiere al voto del Dr. Horacio G. Corti.

En mérito a las consideraciones expuestas, doctrina y jurisprudencia citadas, normas legales aplicables al caso, el Tribunal **RESUELVE**: 1) rechazar parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, declarar la nulidad parcial de las Resoluciones N° 6.124/DGR/94 y 3.087/DGR/96 dictadas por la Dirección General de Rentas y Empadronamiento Inmobiliario, en cuanto determinan de oficio y reliquidan el impuesto a los ingresos brutos correspondiente a la accionada con sustento en la modificación de la base imponible y de la alícuota aplicada por el contribuyente y, asimismo, respecto del monto proporcional de la multa y sus respectivos intereses; 2) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la accionada y, en tal caso, confirmar parcialmente las Resoluciones N° 6.124/DGR/94 y 3.087/DGR/96, en cuanto determinan de oficio y reliquidan el impuesto a los ingresos brutos con sustento en la omisión en el pago del tributo por la intermediación en la venta de pasajes; 3) confirmar el monto proporcional de la multa aplicada por la autoridad administrativa de acuerdo a lo expresado en el punto 2 y sus respectivos intereses; 4) imponer las costas de ambas instancias por su orden, (art. 62, segundo párrafo y 65 del CCAyT).

Regístrese. Notifíquese, a la Sra. Fiscal de Cámara en su despacho y, oportunamente, devuélvase.

Carlos F. Balbín

Horacio G. Corti

Esteban Centanaro