

Expte. n° 3918/05, “**Viajes ATI SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido**”, sentencia de fecha 2/11/2005.

**Voces:** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Intermediación. Agencia de viajes. Alícuota. Base Imponible.

**Expte. n° 3918/05: “Viajes ATI SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido”**

**Buenos Aires**, dos de noviembre de 2005

**Vistos:** los autos indicados en el epígrafe,

**resulta:**

1. Viajes ATI S.A. (en adelante: ATI), empresa de viajes y turismo, interpuso demanda de nulidad contra el Gobierno local (fs. 85/104) para que se revoquen las resoluciones n° 3.087/96 y n° 6.124/94 de la Dirección General de Rentas y la resolución n° 4762/98 a través de las cuales se impugnaron las liquidaciones del impuesto a los ingresos brutos practicadas por ATI, se determinó de oficio sobre base cierta la materia imponible y el impuesto resultante por los anticipos 10, 11 y 12 del año 1991, anticipos 1 a 12 de los años 1992, 1993, 1994 y anticipos 1 a 9 del año 1995 y se le aplicó una multa por evasión fiscal. La DGR tomó como base imponible el total de las sumas entregadas por los clientes para el pago de los paquetes turísticos.

La actora afirmó que su actividad consiste en la intermediación en la reserva o alquiler de actividades vinculadas al turismo, venta de paquetes turísticos para sus clientes, que incluyen el transporte y el alojamiento, entre otros servicios. Manifestó que en ningún caso actúa como prestador de los servicios. Consideró que su actividad debe ser considerada como intermediación y, por lo tanto, tributar con la alícuota especial del 4,5% aplicada a la diferencia resultante de las sumas percibidas de los clientes y las transferidas a quienes prestan los servicios.

En la contestación de la demanda (fs. 349/384) la Procuración General señaló que los ajustes a favor del Fisco determinados por la inspección se originaron en:

a) diferencias entre los ingresos declarados y los verificados por la inspección interviniente;

b) la incorrecta aplicación de la alícuota respecto del rubro “empresas de turismo” (la actora la consideró como intermediación y aplicó la alícuota del 4,5% sobre la diferencia que percibe la empresa); y

c) la omisión total en la declaración de ingresos y pago del impuesto correspondiente respecto del rubro “intermediación venta de pasajes”.

Expuso que ATI actúa como organizador de viaje (y no como un mero agente de viajes intermediario), que se obliga en nombre propio de acuerdo con el contrato de organización. Por ende, la totalidad de los importes que recibe de sus clientes conforman la base imponible a la que se debe aplicar la alícuota general del 3%.

2. La sentencia de primera instancia hizo lugar a la demanda y dejó sin efecto las resoluciones impugnadas (fs. 794/801). El *a quo* consideró que la organización de viajes y la venta de los paquetes que los comprenden deben considerarse “intermediación” y que la base imponible para el pago del ISIB está constituida por el importe de las comisiones percibidas por la actora.

3. La demandada apeló la sentencia (fs. 805). La parte actora contestó agravios (fs. 862/871). A fs. 880/888 la Sala I de la Cámara de Apelaciones resolvió:

a) rechazar parcialmente el recurso de apelación de la Procuración y declarar la nulidad parcial de las resoluciones impugnadas en cuanto determinaron de oficio y reliquidaron el ISIB 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) hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y confirmar las resoluciones impugnadas en cuanto determinaron de oficio y reliquidaron el ISIB 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 de acuerdo con lo dispuesto en el punto 2 y sus intereses; e

d) imponer las costas por su orden.

4. A fs. 893, la actora interpuso recurso de apelación ordinaria. El GCBA planteó los recursos de aclaratoria y apelación ordinaria (fs. 895/899).

La Cámara hizo lugar parcialmente a la aclaratoria que planteó el Gobierno y resolvió confirmar la multa aplicada en concepto de “ampliación de sumario” en la res. n° 3087/DGR/96. Además, concedió el recurso

ordinario interpuesto por la demandada y denegó el que planteó la actora por no haber acreditado el monto disputado en último término (fs. 901/902). Por una decisión posterior (fs. 914/915), la Sala concedió el recurso de apelación ordinario de la parte actora.

5. Recibidas la actuaciones por el Tribunal, las partes presentaron y contestaron los respectivos memoriales de expresión de agravios. Corrida vista al Ministerio Público, el Fiscal General Adjunto consideró formalmente admisible el recurso de la parte demandada y mal concedido el de la parte actora.

### **Fundamentos:**

#### **La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:**

1. El art. 38 de la ley n° 402 dispone que, en el recurso ordinario de apelación, *“el/la apelante debe acreditar el cumplimiento de los recaudos previstos en el art. 26 inc. 6) de la ley n° 7 modificado por el art. 2 de la ley n° 189”*. A su vez, esta norma establece que el Tribunal conoce *“en instancia ordinaria de apelación en las causas en que la Ciudad sea parte, cuando el valor disputado en último término, sin sus accesorios, sea superior a la suma de pesos setecientos mil (\$700.000)”*.

Por ende, como lo expresó el juez Maier en su voto, al que adherí, en la causa *“Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección General de Rentas (Res. n° 5277/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido”* expte. n° 3226/04, sentencia del 17 de marzo de 2005, *“[s]on así condiciones de admisibilidad del recurso ordinario de apelación que la Ciudad sea parte, que el valor disputado sea superior a \$700.000 y, conforme lo tiene dicho este Tribunal, que el recurso se dirija contra una sentencia definitiva”*.

En este juicio, la Ciudad es parte demandada, la sentencia recurrida pone fin al juicio, tiene un contenido patrimonial determinado y ambas partes han planteado el recurso ordinario de apelación.

2. La parte actora indica el importe que discute en último término, conforme a los agravios que pretende desarrollar, sobre la base de las siguientes sumas:

(*) Total diferencias por intermediación de pasajes:	\$ 236.559,76
(**) Multa proporcional:	\$ 118.279,88
Total diferencias por intermediación de pasajes (Resol 3087/96):	\$ 5.909,84
Multa proporcional (Resol 3087/96):	\$ 5.909,84
(* **) Multa por ampliación de sumario (Resol 3087/96):	\$ 320.000.
(****) Impuesto evadido (Res. 3087/96):	\$ 320.000.
Total	\$ 1.000.659,32

Corresponde aclarar que el importe de (\*) es, en verdad, 234.558,76, el de (\*\*) es 117.279,38, el de (\*\*\*) es de 320.483,00, y que el de (\*\*\*\*) *no* se consigna en la resolución administrativa mencionada.

De todas formas, si al importe total que la parte actora consigna (1.000.659,32) se le detraen las cifras de los renglones correspondientes a “multas” (118.279,88 + 5.909,84 + 320.000 = 444.189,72), por aplicación del criterio establecido en la causa “Ingeniería Gastronómica”, la suma del gravamen en disputa ante este Tribunal (**\$ 556.469,60**) no supera el mínimo legal al que se hizo referencia en el punto 1.

El recurso de la parte actora, entonces, fue mal concedido. Las costas se imponen a la vencida, ya que la Procuración General cuestionó la admisibilidad formal del recurso por el importe de los agravios subsistentes (art. 62, CCAyT).

3. Por su parte, la Ciudad justifica la suma debatida en la instancia de acuerdo con el cuadro de 897/899, al que cabe remitirse por razones de brevedad. Para la Procuración, entonces, el importe involucrado en la apelación ordinaria es \$2.007.119,07.

Ahora bien, en atención a la pauta establecida en “Ingeniería Gastronómica”, no corresponde computar las sumas que corresponden a “multas”. Por ello, las cifras a tener en cuenta son las que corresponden a diferencias tributarias establecidas en las resoluciones 6124/94 y 3087/96:

\$ 1.228.538,09 + \$ 25.311,68 = \$ 1.253.849,77

A su vez a este importe se le debe descontar las sumas correspondientes al rubro “Intermediación venta de pasajes”, pues por ese rubro prosperó la apelación del Gobierno de la Ciudad:

Intermediación venta de pasajes (Res n° 6124/94): \$ 236.559,76

Intermediación venta de pasajes (Res. 3087/96): \$ 5.909,84

Total \$ 242.469,60

\$ 1.253.849,77 - \$ 242.469,60 = \$ 1.011.380,17

En suma: en tanto el importe del reclamo que subsiste y se pretende obtener mediante el recurso ante el Tribunal es de **\$ 1.011.380,17**, el recurso satisface ese recaudo objetivo de impugnación.

4. Los agravios de la Procuración pueden reseñarse como sigue:

I) el voto del juez Corti (al que adhirió el juez Centanaro) parte de una premisa correcta al distinguir el *contrato de organización de viaje* del *contrato de intermediación de viajes*, que luego deja de lado para indagar quién presta los servicios a los clientes. Esa cuestión es irrelevante desde el punto de vista de la distinción contractual antes efectuada (fs. 927) pues la característica del contrato de organización es la *responsabilidad* que asume quien ofrece los servicios al cliente (fs. 929);

II) no se dio relevancia al hecho de que la actora no acompañara los contratos que la vinculan con los prestadores de los servicios, pues, por la fecha en que a ellos le son abonados los servicios que prestan, debe existir

*“al menos un compromiso de pago de las prestaciones asumido por esta firma, con condiciones de precio, horario, lugar, etc., que no resultan concretados después que el turista compró el viaje, sino antes de ofrecérselo como VIAJE ORGANIZADO E INTEGRAL COMPRENSIVO DE TODAS LAS PRESTACIONES COMPROMETIDAS”* (fs. 929);

III) *“no es relevante para discriminar la calidad de organizadora o intermediaria la forma de contabilizar los ingresos por parte de la actora, ya que la rectitud de ésta es precisamente lo que está poniéndose en tela de juicio”* (fs. 929/929 vuelta) y agrega *“La contabilidad seguirá siendo congruente con la actividad que se autodeclaró, pero no con el giro real del negocio jurídico”* (fs. 930);

IV) la relevancia que se otorga a la manifestación que ATI efectúa en las condiciones generales de sus contratos con sus clientes de intervenir como intermediaria ha sido sobrestimada, y se ha omitido establecer la trascendencia de otras disposiciones —que la propia sentencia considera que son abusivas— que no resultan compatibles con la condición de intermediario; tal como, por ejemplo, la reserva del *ius variandi* en todas las prestaciones convenidas (fs. 930/931 vuelta);

V) la oferta de un “producto final” por un precio global de viaje, financiado por la propia empresa *“rebate cualquier interpretación en el sentido de que perciba comisiones, o que pueda ser tratado como comisionista o intermediario a los fines tributarios”* (fs. 933);

VI) la sentencia omite considerar la inscripción de ATI en calidad de *“empresa organizadora”* en la Secretaría de Turismo como una prueba en contra de su pretensión de ser considerada intermediaria;

VII) no se consideró que de acuerdo con las condiciones de los contratos que ofrece y celebra ATI el poder de decisión sobre muchos aspectos se traslada del pasajero a la empresa, quien, por ello, debe ser la responsable ante el pasajero. Y esta responsabilidad no es característica en el *intermediario*; y

VIII) el carácter de organizador fue reconocido por la empresa.

5. Como ha sido adecuadamente expresado en el voto del juez Balbín en la sentencia recurrida *“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 (...) 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”*.

La Procuración General plantea ante el Tribunal que la sentencia de la Cámara es errónea al considerar que ATI realiza una actividad de intermediación. Afirma que el hecho de que una firma registrada como empresa organizadora de viajes ofrezca un “paquete turístico”, con financiamiento propio, por un precio total final, excluye la posibilidad de que se considere su actividad como de intermediación a los fines tributarios e impide asimilarla a las figuras mencionadas en el art. 147 del Código Fiscal (según ley nº 150), a saber: *“los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y representantes, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga”*. La recurrente sostiene que para definir la calidad de intermediario o de organizador debe tenerse en cuenta el alcance de la responsabilidad que corresponde a cada categoría y no el hecho de prestar o no el servicio por sí.

6. En sentencias anteriores, el Tribunal ha establecido ciertos criterios hermenéuticos para considerar cuándo una actividad puede o no ser considerada “intermediación”.

Así en la causa “Círculo de Inversores” en el voto que emití junto con los jueces Guillermo Muñoz y Ana María Conde, se dijo: *“Las diferentes actividades que realiza la recurrente y que, según su argumentación, probarían que presta un servicio que excede la actividad de intermediación sólo son, en realidad, diferentes aspectos del modo en que dicha intermediación se realiza eficazmente (...) 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. / En suma, no puede confundirse la modalidad de desarrollo de una intermediación con la eventual prestación de servicios y, de tal manera, reducir ilegítimamente las sumas a ingresar en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos”* [“Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados c/ GCBA —Dirección General de Rentas— Resolución 3087-DGR-00 s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR”, expte. nº 1150/01, sentencia del 13 de febrero de 2002]. Ese criterio también fue compartido por el juez Julio B. J. Maier en una sentencia posterior [“Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (res. nº 3700/DGR/2000) s/ recurso de apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. nº 3351/04, sentencia del 4 de mayo de 2005].

En ambos pronunciamientos el juez José Osvaldo Casás sostuvo que el sentido de la expresión debía determinarse de acuerdo con el lenguaje común, de tal manera señaló: *“lo que está en juego en la presente causa no es definir con precisión institutos jurídicos, sino desentrañar el significado corriente del concepto ‘intermediación’ (...) A este respecto, es necesario decidir si la actividad desplegada es subsumible en el significado usual del término... / Es menester, en este caso, hacer prevalecer la actividad tal*

***cual se despliega, descrita mediante el lenguaje corriente y usual, abandonando tecnicismos jurídicos...***”.

Por otra parte, una tercera pauta interpretativa a considerar es la establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso “Scarcella” en el que sostuvo que: ***“la normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”*** (Fallos: 179:337).

7. Los agravios de la Procuración General no toman a su cargo el explicar por qué razón la organización y venta de un “paquete turístico” sería incompatible con la actividad de intermediación de la empresa de turismo entre los pasajeros o turistas que requieren servicios y los hoteleros, transportistas, restaurantes, etcétera, que ofrecen brindarlos.

El recurso no explica —y debía hacerlo para poder prosperar— por qué si la venta que efectúa ATI de pasajes aéreos se considera intermediación entre la empresa aerotransportista y el pasajero, la venta de pasaje, más hotel, más excursiones, es decir, la organización de un “paquete turístico”, deja de serlo.

En verdad, es frecuente advertir que en la actividad turística, considerada como un proceso económico, entre quien pretende adquirir un pasaje de avión, ómnibus o barco y la empresa que presta ese servicio (o entre quien explota un hotel y quien demanda el alojamiento en él por unos días), puede presentarse *otro* agente económico, que hace de esa intermediación a título oneroso su actividad principal bajo la forma de empresa o agencia de viajes y turismo.

La insistencia del recurso en cuanto a que quien “organiza” no es “intermediario” se aparta de las definiciones habituales del lenguaje común y aún de las que brinda el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, según el cual ***“organizar”*** en su primera acepción es ***“Establecer o reformar algo para lograr un fin, coordinando las personas y los medios adecuados”*** e ***“intermediar”*** en su segundo significado es ***“Actuar poniendo en relación a dos o más personas o entidades para que lleguen a un acuerdo”***.

Como se ve, la aproximación a la cuestión debatida desde una perspectiva semántica no brinda mayor sustento a la posición que defiende el recurso, pues la denotación de ambos términos no plantea una incompatibilidad o contradicción entre ellos.

Es claro, en este caso, que el lenguaje usual está ubicado más próximo a las definiciones de la Academia que a la elucubración que formula la demandada enfatizando el análisis del tipo y alcance de responsabilidad de la firma para distinguir entre organizador e intermediario.

Y no sólo el lenguaje común, también los términos de la ley fiscal al considerar subsumidos bajo la alícuota especial y base imponible reducida a ***“los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores y***

*representantes, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga*" indican que se ha pretendido otorgar a la categoría una cierta amplitud.

Pero, además, el intento de definir si una actividad es o no intermediación por la responsabilidad que se asume en el negocio invierte el orden de consideración del problema, pues primero deberá esclarecerse si una actividad se realiza en nombre e interés propio o en interés de terceros (lo que no descarta un beneficio económico propio para el intermediario) para, luego, plantearse qué tipo de responsabilidad asume ese sujeto.

8. En verdad, el recurso valora en demasía la distinción efectuada en el voto de uno de los jueces referido a la diferencia entre el contrato de organización de viaje y el contrato de intermediación de viaje; clasificación y diferencia cuyo valor para otras áreas del derecho (daños, contratos, etc.) podrá o no ser significativa (no cabe considerarlo aquí), pero que no permite obtener las consecuencias de índole fiscal que la Ciudad pretende en su escrito.

9. Tanto el voto del juez preopinante como el voto concurrente han establecido que no existen pruebas que acrediten que la firma ATI asumiese la prestación por sí misma o que fuese responsable ante los prestadores por las reservas que ella efectúa. El recurso no desvirtúa esa conclusión, cuanto más plantea que existen indicios en un sentido contrario.

Pero ninguna de las pruebas incorporadas a la causa ha podido demostrar que ATI prestase los servicios (transporte, alojamiento, gastronomía, espectáculos, tours, etc.) por sí o por subcontratistas suyos; o que hubiese locado en interés propio plazas de medios de transporte u hoteles con antelación a la venta de sus servicios. Y esas circunstancias son congruentes con los folletos y cupones de viaje en los cuales se puntualiza el carácter de organizador o intermediario de la empresa, no, en cambio, el de prestador; y, además, con la forma en que la firma contribuyente registra contablemente sus ingresos y egresos.

10. Es correcta la afirmación del juez Corti en cuanto a que *"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"*. Las que fueron traídas a consideración del Tribunal no cuentan con pruebas que respalden la pretensión de la Dirección General de Rentas de excluir las del ámbito de la intermediación.

Por tal razón los agravios vertidos en relación con este aspecto de la sentencia de Cámara deben ser rechazados.

11. Finalmente, la Procuración se agravia porque la Sala no hizo lugar al recurso de aclaratoria que ella planteara para que se revoque la sentencia

de primera instancia que hizo lugar a la demanda en un todo, y se confirme la multa aplicada por “ampliación de sumario” mediante resolución n° 6.124/DGR/1994.

La alzada consideró que lo referente a la multa establecida en esa resolución no fue materia de agravios en el recurso de apelación.

La Procuración General sostiene ahora que su parte “*planteó el agravio ‘conceptualmente’...*” y que su impugnación de la sentencia de primera instancia abarcaba tanto la multa impuesta por la resolución n° 3.087/DGR/96 —por la que sí se admitió la aclaratoria— y la que se dispuso por la resolución n° 6.124/94 mencionada.

Sin embargo, la circunstancia de que la recurrente mencionase singularmente en cada punto de su agravio cuál era la decisión administrativa defendida y en que parte de ella se sitúa el agravio, deja sin base su argumento de haber impugnado “conceptualmente” lo atinente a las multas por ampliación de sumarios. El recurso debe ser rechazado también en este punto.

Las costas se imponen a la vencida por aplicación del principio objetivo de la derrota y por no presentarse circunstancias que justifiquen apartarse de él.

12. Por las razones expuesta en los puntos precedentes voto para que el Tribunal:

a) declare mal concedido el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, con costas.

b) rechace el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, con costas.

### **El juez Julio B. J. Maier dijo:**

1. Adhiero al voto de la Sra. jueza de trámite tanto en lo que se refiere a la concesión o rechazo de los recursos como respecto del fondo de aquel recurso que se admite. Comparto, asimismo, las consecuencias que derivan de las respectivas decisiones en materia de distribución de costas.

2. El rechazo del recurso de apelación de la actora no requiere otra explicación. En cambio, unas pocas palabras bastarán, para no ser redundante, con el fin de explicar el meollo del rechazo del recurso de apelación concedido a la demandada. Es suficiente decir que, tanto argumental como fácticamente, el recurso ordinario de apelación interpuesto por el GCBA es deficiente. Argumentalmente, la Ciudad no expresa por qué razón alguien que vincula a un turista con dos o más prestadores de servicios (ej.: transporte, hotel, alimentación, etc.) no es un intermediario, pues intermediario sería, con esa categorización, sólo quien vincula a un turista con el prestador de un único servicio. Desde el punto de vista fáctico,

el agraviado no ha disipado de manera alguna la relación de intermediación que invoca el contribuyente, razón por la cual resulta hasta natural (más aproximado a la realidad) entender que una agencia de viajes o de turismo sólo vincula al turista con los prestatarios de diferentes servicios, según parece emerger de la contabilidad y folletería de la empresa. Resulta cierto y correcto decir que esos elementos —mencionados en el voto de la Sra. jueza de trámite— pueden ocultar un hecho imponible, pero también es cierto que la Ciudad no ha podido destruir este aserto tanto en la vía administrativa o en la judicial. En este contexto no resulta incorrecto pronunciarse en favor del contribuyente.

3. En consecuencia, voto por declarar mal concedido el recurso interpuesto por la actora, con costas, y por admitir el recurso deducido por el GCBA, pero rechazarlo sobre el fondo, con costas.

### **El juez José Osvaldo Casás dijo:**

1. Adhiero al voto mi colega, la doctora Alicia E. C. Ruiz, en tanto concluye que ha sido mal concedido el recurso de apelación ordinaria interpuesto por “Viajes ATI S.A.”, con costas. Otro tanto hago respecto a la propuesta de rechazar el recurso de apelación ordinaria interpuesto por la Procuración General de la Ciudad. Lo antedicho, sin perjuicio de las matizaciones complementarias que seguidamente formulo.

2. Respecto del primer recurso de apelación ordinaria, concuerdo con la señora jueza de trámite en que el monto en disputa no satisface la exigencia contemplada en el art. 26 de la ley nº 7 —texto conforme art. 2 de la ley nº 189—, que habilita a este estrado a actuar como alzada en las causas en las que la Ciudad sea parte, siempre que el valor disputado en último término, sin sus accesorios supere la suma de \$ 700.000.

De la literalidad de la liquidación practicada por la actora a fs. 910/912 surge evidente que la misma ha incluido en el cálculo las sumas correspondientes a multas, las cuales no contribuyen a conformar el monto en disputa a los fines de la apelación ordinaria.

La afirmación contenida en el párrafo precedente, y tal como ya lo he sostenido en mi voto en la causa: *“Ingeniería Gastronómica S.A. c/ Dirección General de Rentas (Res. nº 5277/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido”*, expte. nº 3226/04, sentencia del 17 de marzo de 2005, se sustenta en el hecho que el importe de las sanciones pecuniarias no es reconducible al *valor disputado en último término*, de que se hace mérito el art. 26 de la ley nº 7, en tanto la naturaleza de tales penalidades es disciplinaria o represiva, ya que no se endereza a reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario, sino a la restauración del orden jurídico infringido (*in re*:

*“Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.”—Fallos: 324:3083—*, sentencia del 27 de septiembre de 2001).

Tal cual lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una vasta secuencia jurisprudencial, *las multas tributarias tienen naturaleza penal*, pues funcionan, esencialmente, como medio de reprimir y no como indemnización tasada, ya que se trata de sanciones ejemplificadoras e intimidatorias concebidas para lograr el acatamiento de los preceptos legales que instituyen la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas.

Remito sobre el particular al catálogo de pronunciamientos del Alto Tribunal Federal que, a otros fines, inventariara en el voto que emitiera en la causa: *“Rodo Hogar SA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘Rodo Hogar SA c/ GCBA s/ impugnación de actos administrativos’*”, expte. n° 2612/03, resolución de fecha 7 de abril de 2004. A las causas allí señaladas, corresponde añadir citas más recientes de pronunciamientos del Tribunal cimero relativos a multas por conductas tipificadas en la ley n° 11.683, *in re: “Club Atlético Vélez Sarsfield Asociación Civil (TF 15182-I) v. Dirección General Impositiva” (Fallos: 326:3225)*, sentencia del 8 de septiembre de 2003, y causa: *“Hotel Presidente (TF 7958-I) v. Dirección General Impositiva” (Fallos: 327:598)*, sentencia del 23 de marzo de 2004.

Las circunstancias antes apuntadas determinan la improcedencia formal de la apelación ordinaria deducida por la actora ante este estrado por ausencia de un presupuesto esencial a la admisibilidad del recurso —*valor disputado en último término*—, sin que obste a esta decisión el hecho de que la Cámara lo haya concedido (*Fallos: 314:1455; 318:1052*, entre muchos otros).

**3.** En cuanto al recurso de apelación interpuesto por la Ciudad, si bien el mismo satisface el recaudo objetivo para su procedencia, por los argumentos que surgen del fundado voto de la jueza preopinante, y tal como ya lo he anticipado, el mismo debe ser rechazado.

Solamente me permito aquí dejar sentado que más allá que, como lo señala el doctor Horacio G. Corti en su voto, se comprueba una gran dificultad para, a partir de la actividad desplegada por “Viajes ATI S.A”, efectuar una calificación jurídica de la misma, de las constancias de la causa y, principalmente, de la pericia contable obrante a partir de fs. 702, surge que dicha actividad puede razonablemente encuadrarse dentro de los supuestos de intermediación, tal como lo he definido en mis votos en las causas *“Circulo de Inversores”*, sentencia del 13 de febrero de 2002, y *“Plan Óvalo”*, sentencia del 4 de mayo de 2005, y que fueran referenciados en el voto de la señora jueza de trámite; aspecto que, por otra parte, la demandada no ha logrado conmover a través de los desarrollos que ha efectuado en el escrito de interposición del recurso.

Asimismo, y a mayor abundamiento, no puede pasarse por alto que, en punto a la forma de registrar los ingresos, de la respuesta 6 de la prueba pericial surge que se acreditan los importes cuando se emite la factura al pasajero y se procede a debitarlos cuando se recepciona y registra la factura del proveedor, liquidándose recién entonces los distintos servicios involucrados, a lo que se añade, según informa el perito, “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” (conf. fs. 705), lo cual sumado a que se ha probado que “Viajes ATI S.A” no presta los servicios ofrecidos a los turistas, sino que éstos son efectivamente brindados por terceros y que ni siquiera los acuerda antes de que el cliente los requiera, me genera la convicción de que nos encontramos frente a un supuesto de intermediación.

Por todo lo hasta aquí expuesto, y los desarrollos vertidos por mi colega la jueza Alicia E. C. Ruiz en su pronunciamiento, propicio: 1) Declarar mal concedido el recurso de apelación interpuesto por la actora, con costas; y 2) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, con costas.

**Así lo voto.**

**El juez Luis Francisco Lozano dijo:**

Adhiero al voto de la Sra. jueza de trámite, Dra. Alicia E. C. Ruiz.

**La jueza Ana María Conde dijo:**

1. Adhiero al voto de la jueza de trámite, Dra. Ruiz, por compartir los argumentos que conducen a declarar mal concedido el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y a rechazar el recurso de apelación deducido por la procuración General de la Ciudad de Buenos Aires.

2. Como lo señalé al votar en autos “Ingeniería Gastronómica SA c/ Dirección General de Rentas s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. nº 3226, resolución del 17/3/05, “...resulta improcedente incluir a la multa en el concepto de ‘valor disputado’ a los efectos de admitir formalmente el recurso de apelación ordinaria ante este Tribunal...”. En consecuencia, el recurso de apelación ordinario interpuesto por la parte actora debe declararse mal concedido en tanto —efectuada la reducción de los importes correspondientes a las multas— el monto disputado resulta inferior a la suma de \$ 700.000 establecida para habilitar la procedencia del recurso intentado (conf. art. 27, ley 7, modif. por el art. 2 de la ley 189).

3. El recurso de apelación interpuesto por la Procuración General reúne los requisitos de admisibilidad objetivos para su tratamiento. Sin embargo, los fundamentos que pretenden sustentarlo no consiguen desvirtuar los argumentos expuestos por la Cámara para decidir.

Es cierto, tal como lo señala el fallo cuestionado, que la actividad que despliega la empresa “Viajes ATI SA” resulta difícil de encuadrar jurídicamente. No obstante, de la prueba obrante en la causa —fundamentalmente la pericia contable de fs. 706/711 y sus anexos— no surge que la empresa desarrolle modalidades incompatibles con la tarea de intermediación que alega cumplir. En efecto, de la documentación que analiza el experto contador y de la operatoria que describe como habitual de la empresa, sólo se exhibe como cierto que “Viajes ATI SA” lleva adelante la vinculación entre pasajeros y prestadores de servicios turísticos (alojamiento, alimentación, traslados, excursiones) con la finalidad de concretar determinados viajes de turismo.

En este contexto, era la demandada apelante quien tenía la carga procesal de señalar los elementos de juicio y pruebas aportadas en la causa para solventar su diferente criterio en cuanto a la calificación de la empresa actora como “organizadora” y no como intermediaria, lo que no ha hecho.

Resulta, entonces, aplicable, el criterio establecido por la mayoría (voto de los Dres. Ruíz, Conde y Muñoz) en el precedente “Círculo de Inversores S.A. de ahorro para fines determinados s/ recurso de apelación ordinario”, expte. n° 1150/01, así como las pautas interpretativas expuestas por los Dres. Maier y Casás en el precedente “Plan Óvalo S.A. de ahorro para fines determinados c/ DGR (res. n° 3700/DGR/2000) s/ recurso de apel. Jud. c/ decis. DGR (art. 114 Cód. Fisc.) s/ recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 3351/04; que bien reseña la jueza de trámite en su voto.

4. En consecuencia, voto por declarar mal concedido el recurso interpuesto por la actora, con costas, y por rechazar el recurso deducido por la demandada, con costas.

Por ello, de conformidad con el dictamen del Fiscal General Adjunto,

**el Tribunal Superior de Justicia  
resuelve:**

**1. Declarar mal concedido** el recurso de apelación interpuesto por Viajes ATI S.A., con costas.

**2. Rechazar** el recurso de apelación interpuesto por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con costas.

**3. Mandar** que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva al tribunal remitente.