

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala II (CNFedContenciosoadministrativo)(SalaII)



Fecha: 02/10/1990

Partes: Eves Argentina S.A.

Publicado en:

SUMARIOS:

1. El decreto 499/74 viola el principio de legalidad, en tanto crea so pretexto de reglamentación, un nuevo sujeto pasivo del I.V.A. al extender la responsabilidad que pesa sobre los prestadores de los servicios gravados según la ley 20.631 a quienes son intermediarios.
2. Las actividades desarrolladas como agente de viajes y turismo no están alcanzadas por el I.V.A. en tanto el agente no es el prestador de los servicios que se encuentran gravados según la ley 20.631 sino un intermediario, razón por la cual no puede ser calificado de contribuyente ni deudor por otro, puesto que la ley no lo ha establecido ni como responsable subsidiario, ni solidario, ni sustituto del deudor por deuda propia.
3. La exigencia constitucional del art. 17 dirigida a que el Poder Legislativo establezca los impuestos, se satisface cuando este Poder establece los requisitos esenciales para la existencia de la obligación, definiendo el hecho que genera la obligación, los sujetos obligados al pago y el monto del tributo.
4. Los deudores por deuda ajena deben ser expresamente indicados por la ley, no pueden surgir por inferencia puesto que no generan el hecho imponible ni éste se produce respecto de ellos, en cambio, los deudores por deuda propia pueden determinarse por inferencia, en tanto son los que verifican el hecho imponible o aquellos respecto de los cuales dicho hecho se verifica.

TEXTO COMPLETO:

Considerando:

1º) Que, a fs. 116/124 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas por su orden, la resolución de Fecha 29/11/85 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos "D" de la Dirección General Impositiva, en virtud de la cual se determinó -de oficio- la obligación impositiva de la firma actora en el impuesto al valor agregado correspondiente a los ejercicios fiscales 1975, 1976, 1977, 1978, 1979, 1980 y 1981, con más su actualización y sin perjuicio de los intereses resarcitorios que correspondan.

Para así resolver, entendió el Tribunal a quo, que la recurrente, en relación a las actividades desarrolladas como agente de viajes y turismo, resultaba responsable del impuesto al valor agregado en virtud de lo dispuesto por el art. 7mo. del decreto 499/74, reglamentario del segundo párrafo del art. 4º de la ley 20.631, toda vez que la firma actora actuó como intermediaria en la prestación de servicios o locaciones gravadas (hospedaje, comida, paseos, etc.) concertadas a nombre propio.

2º) Que, contra tal pronunciamiento, apeló la actora a fs. 129 y a fs. 133/140 fundó su recurso sosteniendo el planteo de inconstitucionalidad del art. 7º del dec. reglamentario 499/74. Por su parte, el Fisco Nacional contestó los agravios a fs.

145/147. La concesión del recurso interpuesto trajo el asunto a conocimiento de este Tribunal.

3º) Que, en el caso de autos, la Dirección General Impositiva entendió que la firma actora -cuya actividad es la de empresa de viajes y turismo-, Eves Argentina S.A., resultó responsable del impuesto al valor agregado, por las prestaciones de servicios -gravados en virtud del art. 3º de la ley 20.631-, incluidos en la prestación global, que realiza a nombre propio en su carácter de intermediaria.

4º) Que el art. 3º de la ley 20.631, a cuya luz debe decidirse la cuestión litigiosa, establecía: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación: ...

d) las locaciones y prestaciones de servicios que se indican en la planilla anexa al presente artículo en cuanto no estuvieren incluidas en los incisos precedentes".

A su vez, la planilla anexa al art. 3º de la ley de I.V.A., determinó: -Locaciones y/o prestaciones de servicios: 1.- Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales -propios o ajenos- o fuera de ellos, excepto las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios o establecimientos de enseñanza - oficiales o privados reconocidos por el Estado- en tanto sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes o, en su caso, para el alumnado; y 2.- Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles y similares.

5º) Que, al señalar los sujetos pasivos del impuesto, el art. 4º de la ley de la materia indica a quienes: "...d) realicen obras o presten servicios gravados..." (el subrayado pertenece al Tribunal).

6º) Que, la Constitución Nacional, en su artículo 17, al disponer que sólo el Congreso establece las contribuciones a que se refiere el art. 4º, ha consagrado el denominado "principio de legalidad". Esta exigencia constitucional de que sea el Poder Legislativo quien establece el impuesto, se satisface cuando este Poder del Estado establece los requisitos esenciales para la existencia de la obligación. Ello exige la definición del hecho que genera la obligación, los sujetos obligados al pago y el monto del tributo.

7º) Que, en cuanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ellos no son otros que los deudores del impuesto y es sabido que en la materia tributaria existen deudores por deuda propia y deudores por deuda ajena.

Los primeros son los que verifican el hecho imponible o aquellos respecto de los cuales dicho hecho se verifica. (arg. art. 15 ley 11.683). Su indicación precisa en la ley puede faltar toda vez que, por lo expuesto, se determina por inferencia. Los segundos, en cambio, deben ser expresamente indicados por la ley. Ellos no pueden surgir por inferencia puesto que no generan el hecho imponible, ni éste se produce respecto de ellos.

8º) Que no está cuestionada la actividad que desarrolla la actora. La demandada reconoce que es de intermediación y que aquella no presta los servicios de restaurante, hotelería, etc. Asimismo, cabe señalar que las relaciones y responsabilidades que podrían sobrevenir a consecuencia de los contratos que la actora concierta con las empresas que prestan aquellos servicios y con los turistas que contratan los suyos, no inciden en su situación fiscal frente al impuesto al valor agregado, toda vez que aquellas queden regidas por las regulaciones de las leyes

civiles y comerciales que resulten aplicables.

9º) Que, el agente de viajes y turismo, no es el prestador de los servicios por los que lo responsabiliza la Dirección General Impositiva, razón por la cual no puede ser calificado de contribuyente en el caso del impuesto que nos ocupa, ni es tampoco deudor por otro, puesto que la ley no lo ha establecido ni como responsable subsidiario, ni solidario, ni sustituto del deudor por deuda propia.

10º) Que el Código Civil en el artículo 1623 define la locación de servicios y en la nota a dicho artículo, Vélez Sarsfield aclara que "locador" es el que presta el trabajo o industria. En otras palabras, quien presta el servicio.

El prestador al que se refiere la ley 20.631, no es otro que el que realiza la prestación. El intermediario, aunque actúe a nombre propio, no realiza el trabajo o industria, no presta el servicio, no es su prestador.

Frente a ello no cabe argumentar que el intermediario puede substituir en otro el servicio, porque la ley impositiva cuando quiso evitar interpretaciones distintas respecto de supuesto que las podían originar, expresamente incluyó las explicitaciones necesarias para ello. En efecto, prueba de ello lo son las hipótesis de los incisos b) y c) del artículo 4º de la ley que comprenden la venta o la compra realizada en nombre propio por cuenta ajena y la importación definitiva realizada en nombre propio por cuenta de terceros. Si se trata de indagar las razones que justifican la inclusión de tales supuestos entre los sujetos pasivos del impuesto no es errado pensar que -entre otras razones- la norma ha pretendido alcanzar a quienes realizan directamente el acto material en que consiste el hecho imponible.

Si la ley no ha incluido expresamente el supuesto que introduce el decreto reglamentario es porque ha querido limitar la caracterización como sujeto pasivo - contribuyente- del tributo a quienes desde el punto de vista jurídico y desde el punto de vista de la realidad económica son los prestadores directos de los servicios.

11º) Que siendo ello así, el decreto 499/74, en el punto que se analiza, excede la atribución otorgada por el art. 86 inc. 2 de la Constitución Nacional, al crear, so pretexto de reglamentación, un nuevo sujeto pasivo del impuesto, violándose entonces, el mencionado principio de legalidad, razón por la cual, ha de concluirse que el acto del Poder Ejecutivo resulta inaplicable a la actora y así debe declararse.

12) Que en cuanto a las costas, este Tribunal entiende ajustado a derecho distribuirlas en el orden causado, en ambas Instancias, en atención a la complejidad interpretativa de la cuestión debatida.

Por las razones expuestas y oído el señor Fiscal de Cámara, se revoca la resolución de fecha 29/11/85, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos "D" de la Dirección General Impositiva, apelada en estos autos.

Costas de ambas Instancias en el orden causado en atención a la complejidad del tema. Así se resuelve.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.- Oscar Eduardo Barletta.- Jorge Hector Damarco.- Jorge Nestor Pinzon